

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 250

CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y
REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(NIA-ES 250 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,
NIA-ES-SP 1250, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA-ES-SP.....	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias.....	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.....	3-8
Fecha de entrada en vigor	9
Objetivos.....	10
Definición.....	11
Requerimientos	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias...	12-17
Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un incumplimiento...	18-21
Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento.....	22-28
Documentación.....	29
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.....	A1-A6
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.	A7-A12
Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento	A13-A18
Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento.....	A19-A20
Documentación.....	A21
Anexo 1 Cuestiones sobre los incumplimientos legales que ha de tener presente el auditor público.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org .”

Introducción

Las leyes financieras del Sector Público o su normativa de desarrollo suelen prever la existencia de procedimientos definidos ante los supuestos de detección de asuntos que puedan conllevar el incumplimiento de la legalidad; bien sea como parte adicional de una auditoría de cuentas o como informe singular centrado específicamente en dichos asuntos.

Por lo que al Sector Público Estatal se refiere, partiendo de la configuración de auditorías públicas específicas contenida en su normativa, estas prevén la remisión a las autoridades competentes de la información sobre hechos comprobados en el desarrollo de la auditoría que pudieran dar lugar a responsabilidades patrimoniales, contables o penales.

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA-ES-SP no es de aplicación en el caso de otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le asigna específicamente comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. 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 legales y reglamentarias 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. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a 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 (Ref.: Apartado A1-A6)

3. 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.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA-ES-SP tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.
5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros,

en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error¹. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA-ES-SP². 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:

- 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.

6. Esta NIA-ES-SP distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:
 - (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 13); y
 - (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar 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 negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 14).
7. En la presente NIA-ES-SP, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
8. La presente NIA-ES-SP requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como

¹ NIA-ES-SP 1200, "Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español", apartado 5

² NIA-ES-SP 1200, apartado A51

requiere la NIA-ES-SP 1200³, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.

Fecha de entrada en vigor

9. *Apartado suprimido*

Objetivos

10. Los objetivos del auditor son:

- (a) la obtención de 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) 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 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.

Definición

11. A efectos de esta NIA-ES-SP, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

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 conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad.

Requerimientos

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

12. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA-ES-SP 1315⁴ el auditor adquirirá un conocimiento general del:

- (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera; y
- (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref.: Apartado A7)

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros. (Ref.: Apartado A8)

14. 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 los estados financieros: (Ref.: Apartado A9-A10):

³ NIA-ES-SP 1200, apartado 15

⁴ NIA-ES-SP 1315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 11

- (a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad; e
- (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

- 15. 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. (Ref.: Apartado A11)
- 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. (Ref.: Apartado A12)
- 17. En ausencia de incumplimientos identificados o de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor 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 16.

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: (Ref.: Apartado A13)
 - (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. (Ref.: Apartado A14)
- 19. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan 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. (Ref.: Apartados A15-A16)
- 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.
- 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 medidas adecuadas. (Ref.: Apartados A17-A18)

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

Información sobre incumplimientos a los responsables del gobierno de la entidad

- 22. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor⁵ relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un

⁵ NIA-ES-SP 1260 R, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 13.

posible incumplimiento, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.

23. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 22 se considera intencionado y material, el auditor lo comunicará a los responsables del gobierno de la entidad tan pronto como sea posible.
24. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

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 conformidad con la NIA-ES-SP 1705 R, una opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los estados financieros⁶.
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 la NIA-ES-SP 1705 R.
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 la NIA-ES-SP 1705 R.

Información sobre un incumplimiento a las autoridades reguladoras y de supervisión

28. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias determinará si tiene la responsabilidad de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la entidad. (Ref.: Apartados A19-A20).

En el Sector Público, además de la obligación general de informar a las autoridades sobre eventuales conductas delictivas, existen obligaciones suplementarias derivadas de la potestad reguladora o revisora. 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, tengan o no relación jerárquica u organizativa con la entidad auditada.

Documentación

29. El auditor 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,

⁶ NIA-ES-SP 1705 R, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente", apartados 7-8.

así como con partes ajenas a la entidad⁷. (Ref.: Apartado A21)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados 3-8)

- A1 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. Dichas disposiciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.
- A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:
- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
 - Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
 - Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
 - Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.
 - Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
 - Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
 - 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.

En entidades de gran dimensión, 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.

Responsabilidad del auditor

- A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección o de los

⁷ NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

empleados.

- A4. Que una determinada actuación constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión que debe ser determinada desde un punto de vista legal, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunas actuaciones, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA-ES-SP 1700 R⁸ (*referencia suprimida*⁹) trata sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

En el Sector Público es habitual que el auditor tenga responsabilidades adicionales de comprobación del cumplimiento específico de algunas disposiciones legales y reglamentarias, y en tal sentido haya de emitir una opinión, separada y distinta de la de imagen fiel, dentro del propio informe de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A6.

En el Sector Público puede haber responsabilidades adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de cuentas o que se refieren a otros aspectos de las operaciones de la entidad. En tal sentido habrá de tenerse en cuenta lo establecido en el anexo 1.

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

Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref.: Apartado 12)

- A7. Para obtener un conocimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:
- 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 los estados financieros;
 - 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; e
 - indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar,

⁸ NIA-ES-SP 1700 R, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartado 38.

⁹ Nota suprimida.

evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref.: Apartado 13)

- A8. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:
- la estructura y el contenido de los estados financieros;
 - las cuestiones de información financiera específicas del sector;
 - la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado; o
 - el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 13 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de cantidades e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartado 14)

- A9. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, 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 realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También 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 información de la entidad relevantes para la información financiera.
- A10. Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 14 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 15)

A11. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas; y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Manifestaciones escritas (Ref.: Apartado 16)

A12. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la dirección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento, que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor debe obtener¹⁰.

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

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartado 18)

A13. Si el auditor descubre la existencia de las siguientes cuestiones, o información sobre ellas, puede ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

- 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 consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia 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 sobre control de cambios.
- 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.

¹⁰ NIA-ES-SP 1580, "Manifestaciones escritas", apartado 4.

- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref.: Apartado 18(b))

A14. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas 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 presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 19)

A15. El auditor puede discutir los hallazgos con los responsables del gobierno de la entidad cuando puedan proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad entienden del mismo modo los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la posibilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A16. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, las posibles consecuencias legales, incluida la posibilidad de fraude, y las acciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento (Ref.: Apartado 21)

A17. Tal como el apartado 21 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. 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.

A18. En casos excepcionales, el auditor puede considerar si es necesario renunciar al trabajo, si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables así lo permiten, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. Para decidir si es necesario renunciar al trabajo, el auditor puede considerar la obtención de asesoramiento jurídico. Si no es posible renunciar al trabajo, el auditor puede considerar acciones alternativas, incluida la descripción del incumplimiento en un párrafo sobre otras cuestiones en el

A efectos de lo dispuesto en este apartado debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en las normas del Sector Público, impiden la renuncia al trabajo al órgano de control.

informe de auditoría¹¹.

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

Información sobre un incumplimiento a las autoridades reguladoras o de supervisión (Ref.: Apartado 28)

- A19. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información de la entidad puede impedirle informar a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían en función de la jurisdicción y, en ciertas circunstancias, el deber de confidencialidad puede ser invalidado por la ley o por los tribunales de justicia. En algunas jurisdicciones, el auditor de una entidad financiera tiene la obligación legal de informar a las autoridades supervisoras de los casos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Asimismo, en algunas jurisdicciones el auditor tiene el deber de informar a las autoridades sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras. El auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Véase nota aclaratoria al apartado 28 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del Sector público

A20.

Un auditor del Sector Público puede estar obligado a informar sobre los casos de incumplimiento al Parlamento o a otro órgano de gobierno o bien a incluir estos casos en el informe de auditoría.

Documentación (Ref.: Apartado 29)

- A21. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:
- 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.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Cliente	Entidad auditada
Encargo	Trabajo
Propietario	Entidad auditada

¹¹ NIA-ES-SP 1706 R, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente” apartado 8

Cuestiones sobre los incumplimientos legales que ha de tener presente el auditor público**Objetivo de cumplimiento de la legalidad: variación en función del tipo de trabajo**

1. Cuando las leyes, normas u otros requisitos de obligado cumplimiento sean importantes para los objetivos de la auditoría, ésta se desarrollará de forma que proporcione garantías suficientes acerca de su cumplimiento.
2. El examen del cumplimiento legal variará de acuerdo con el tipo de auditoría que se esté realizando. Así, el diseño de las auditorías de cuentas se hará de forma que proporcionen garantías razonables para la detección de aquellos actos ilegales que tengan un efecto, ya sea directo o indirecto, de entidad suficiente en los estados financieros.

Especial importancia del cumplimiento de la legalidad en el Sector Público

3. El cumplimiento de la normativa jurídica adquiere especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad. Es por eso por lo que 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.
4. 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.

Consulta con asesores jurídicos

5. Los auditores públicos deberán consultar con los asesores jurídicos y con la propia IGAE cuando surjan problemas en la interpretación de la legislación aplicable. Al ser la legislación aplicable muy prolija, no se debe esperar que el auditor revise toda la normativa que tenga alguna relación con la entidad auditada. Se espera que el auditor decida de forma responsable y razonada el cumplimiento de qué normas se deben revisar. Estas consultas se efectuarán de acuerdo con el procedimiento interno de funcionamiento que en cada momento estuviese establecido.

Legislación que afecta a la entidad

6. La revisión deberá recaer tanto sobre la legislación de general aplicación, como sobre la específica de la entidad acerca de las operaciones sometidas a revisión de acuerdo con los criterios establecidos en esta NIA-ES-SP
7. En relación con este punto debe dedicarse especial atención a comprobar que la entidad se desenvuelve dentro de lo establecido en su legislación básica y que las actividades que la ley prevé que deben realizarse son llevadas a cabo realmente.
8. Entre la legislación a considerar, se incluyen:
 - a) Disposiciones normativas con rango de ley.
 - b) Disposiciones reglamentarias.
 - c) Normas estatutarias y contractuales.

Especial atención a situaciones y transacciones afectadas por la legalidad

9. Los auditores deberán prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones que presenten indicios de futuros abusos o actos ilegales y, si existe evidencia de este tipo de situaciones, deberán emplear los procedimientos de auditoría para identificar los efectos de los mismos sobre las operaciones de la entidad.
10. Aunque el procedimiento de auditoría puede permitir identificar situaciones de abuso, fraudes o actos ilegales, no garantiza el descubrimiento de todas las posibles infracciones que se hayan podido cometer.

Limitaciones de la auditoría frente a las ilegalidades

11. El posterior descubrimiento de una situación de fraude, abuso o actos ilegales realizados en el período sometido a auditoría no significa que el trabajo del equipo auditor haya sido inadecuado, siempre y cuando éste haya cumplido las normas aplicables.
12. El término “incumplimiento” tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales; los incumplimientos incluyen no sólo actos ilegales, sino también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones. Como los actos ilegales, estos tipos de incumplimientos pueden ser significativos para los objetivos de la auditoría. 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. Si los auditores obtuvieran información acerca de la posible existencia de este tipo de incumplimientos, habrán de diseñar procedimientos específicos dirigidos a detectarlos.
13. Si en el curso de la auditoría se detectan presuntos actos o conductas ilegales o delictivas, deberán trasladarse inmediatamente a las autoridades competentes. En estas circunstancias no se debe esperar a la emisión del informe definitivo.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1250 (NE 1250)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1250 correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Alcance

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Consideraciones generales

El término incumplimiento comprende actos ilegales e inobservancias de cláusulas contractuales o acuerdos sobre subvenciones. Por otra parte, se denomina “Abuso” a toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública, se desvía de las expectativas sociales de relevancia, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado.

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.

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.

Se deberá referenciar el grado de cumplimiento de:

- Legislación general, principalmente la de carácter administrativo.
- Normas relativas a la gestión presupuestaria.
- Normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente 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.

Con respecto a las comunicaciones, la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, regula en su Sección 6ª las actuaciones a realizar cuando se conozcan hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales, o a remisiones de información a otros órganos, entidades o administraciones públicas. Para ello, en su Disposición vigesimotercera establece que “1. *Cuando en el ejercicio de la auditoría pública el interventor delegado regional o territorial actuante o el jefe de división entienda que los hechos acreditados pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidades administrativas, patrimoniales o contables, o penales, remitirán sus actuaciones, junto con una copia de los documentos en los que conste la evidencia obtenida, a los siguientes órganos: a) A la Oficina Nacional de Auditoría ... b) A la Oficina de Conflicto de Intereses ... c) Al Tribunal de Cuentas ... d) A la Subsecretaría del Departamento correspondiente ...*”.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 145 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, “*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”.

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 deben 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.

Los incumplimientos legales pueden afectar al informe de auditoría como salvedades en función de su materialidad o como otro tipo de párrafos, y en el caso de que no sean irrelevantes, aunque no se incluyan en el citado documento, se incluirán en otros informes adicionales.

Así, la Norma Técnica sobre la evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, determina que: “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” en el supuesto de que:

- a) “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.
- b) 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”.

El tratamiento en el informe de auditoría seguirá las indicaciones previstas en las NIA-ES-SP de la serie 1700.

En relación con la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, conviene mencionar la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional (IRCIA) emitido por la Intervención General de la Administración del Estado, que tiene por objeto regular la emisión de un informe sobre todos los aspectos relacionados con el control interno y el cumplimiento de la legalidad que se deduzcan de los trabajos específicamente diseñados para la realización de la auditoría de cuentas anuales, sin perjuicio de que hayan podido tener cabida en el informe de auditoría de cuentas anuales, bien como salvedades, o como párrafos de énfasis, o de otras cuestiones, de informe sobre requerimientos legales y reglamentarios o cualesquiera otros apartados o párrafos que se puedan establecer de similar contenido o naturaleza que los indicados, y sin perjuicio del sentido de la opinión que se emita en el informe de auditoría de cuentas anuales.

Sin perjuicio de lo anterior, el auditor público deberá ejercer su criterio profesional documentando la decisión tomada en sus papeles de trabajo.

Los auditores del Sector Público pueden incluir también en sus análisis evidencias relativas al incumplimiento de leyes y reglamentos procedentes de otras auditorías como, por ejemplo, auditorías de cumplimiento, de gestión o de control financiero permanente, así como del control derivado de la fiscalización previa o de cualesquiera otros trabajos de fiscalización.

En la realización del trabajo relacionado con los incumplimientos legales, deberán tenerse en cuenta las notas técnicas de la ONA publicadas al respecto.

Objetivo

Obtener evidencia de los incumplimientos legales. La NIA-ES-SP establece dos situaciones:

1.- Cuando no existen indicios de incumplimientos, prevé el desarrollo de procedimientos de auditoría para detectar posibles incumplimientos que puedan tener efectos directos (por cantidad o por información) sobre la información financiera y cuando los incumplimientos tienen efectos indirectos (derivados de normativa menos relevante o atinente a normas de establecimiento u operativas cuyo incumplimiento no genera contingencias materiales) en las cuentas auditadas, en cuyo caso deben aplicarse procedimientos tasados en la NIA-ES-SP. Un caso especial se produce cuando los incumplimientos legales pueden provocar contingencias relevantes por multas, sanciones con

pérdida de ingresos o devoluciones de ingresos indebidos (ejemplo normativa fiscal, laboral, financiera, de subvenciones o presupuestaria en el Sector Público), en este caso el planteamiento del riesgo y los procedimientos han de establecerse como si el incumplimiento tuviera un efecto directo.

2.- Cuando existen indicios de incumplimientos o incumplimientos detectados, en cuyo caso hay que aplicar pruebas de auditoría para tener la evidencia suficiente y adecuada.

En definitiva, cuando existan indicios de incumplimientos que tengan efectos directos en la información financiera, han de aplicarse las pruebas necesarias, de acuerdo con la evaluación del riesgo, para obtener evidencia suficiente y adecuada. Cuando las normas que puedan ser incumplidas tengan efectos indirectos, si genera una contingencia material, también se aplicarán los mismos criterios que para los incumplimientos con efecto directo.

Como puede observarse por los comentarios realizados en el apartado de *Consideraciones generales* de esta Nota, el auditor público tiene una responsabilidad más amplia con respecto a los incumplimientos legales y, por tanto, en la planificación, programación y ejecución de las pruebas de auditoría ha de tener en cuenta este contexto.

Responsabilidades

Delimita las responsabilidades de la dirección de la entidad auditada y la del auditor, el cual no tiene la responsabilidad de prevenir los incumplimientos legales, al contrario que sucede con los órganos de la entidad auditada.

Definiciones

La NIA-ES-SP define el concepto de incumplimiento, el cual debe ser completado con lo indicado al inicio de esta Nota, tomando como referencia la legislación correspondiente.

Requerimientos

Establece requerimientos que incluyen procedimientos para revisar el marco regulatorio de la entidad auditada. Estos procedimientos los estructura en función de las situaciones indicadas en el apartado anterior de esta Nota y, por tanto, del riesgo de producción de dichos incumplimientos. Como elemento relevante hay que tener en cuenta que el control interno de la entidad auditada tiene que tener presente el cumplimiento de la legalidad, por ejemplo, mediante existencia de códigos de ética, de planes de formación a los empleados, contratación de asesores jurídicos, mantenimiento de un registro de disposiciones que le son de aplicación y, en función de los sectores, existencia de un registro de reclamaciones, e incluso, si la entidad dispone de un tamaño adecuado, la existencia de un departamento de auditoría interna, comité de auditoría, etc.

Los incumplimientos tienen una transcendencia jurídica que puede quedar fuera del ámbito profesional del auditor; sin embargo, este tendrá una experiencia capaz de detectar los problemas de incumplimiento; si bien, cuanto más lejano sea el incumplimiento de los hechos y transacciones económicas, más improbable será su tratamiento. La metodología de trabajo del auditor tiene una serie de peculiaridades en esta materia:

- a) Existe una gran profusión de normas que no afectan directamente a las cuentas anuales y que los sistemas de control interno no están orientados a su cumplimiento y además el riesgo inherente será elevado.
- b) El incumplimiento tiende a ocultarse, con lo cual, el riesgo de control es elevado
- c) La intensa y muchas veces cambiante regulación está, además, imbuida de una juridicidad ostensible que hace que no se disponga de la suficiente formación por parte de los aplicadores y revisores, con lo cual el riesgo de detección es elevado.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1250

1.- Referencia en la Introducción en relación con el alcance y con la posibilidad de realizar informes específicos sobre incumplimientos sobre los cuales existe riesgo previamente determinado o no. En relación con esto, cabe citar la Norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional (NT IRCIA) al de auditoría de cuentas emitido por de la Intervención General de la Administración del Estado. En su aplicación para las Entidades Locales, dichos informes serán obligatorios conforme a los artículos 29.4 y 33 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local,

que indican que las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen.

2.- Referencia en el apartado 28, en relación con la obligación de comunicar incumplimientos a las autoridades en el contexto de la actividad administrativa o judicial, cuestión prevista en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, en el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social, en la Resolución de la Intervención General de la Administración de Estado, de 30 de Julio de 2015, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública y en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

3.- Referencia en el apartado A5, en relación con la obligación de comprobación más amplia en el Sector Público de los incumplimientos legales, así como darle el correspondiente tratamiento en el informe de auditoría.

4.- Referencia en el apartado A6 a cuestiones específicas del Sector Público en relación con un planteamiento más profundo de aquellas pruebas que de forma estándar se han de realizar ante un contexto de menor riesgo.

5.- Referencia en el apartado A18 a la imposibilidad de renunciar a realizar el trabajo de auditoría que competencialmente tenga asignado un controlador público que está prevista en los artículos 140.2 y 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin perjuicio de lo dispuesto en la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado y en la correspondiente Instrucción de la ONA que la desarrolla.

6.- Referencia en el apartado A20 a cuestiones específicas para el Sector Público. En relación con la obligación de informar sobre los casos de incumplimiento, cabe hacer mención a lo contenido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en el artículo 4 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado, en el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social y en la Sección 6.ª de la Resolución de 30 de Julio de 2015, de la Intervención General de la Administración de Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, así como en la Norma técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional (NT IRCIA) al de auditoría de cuentas emitido por la Intervención General de la Administración del Estado.

7.- Se ha incluido un anexo 1 en el cual se exponen una serie de criterios generales, aunque importantes, que el auditor público ha de tener en cuenta en el contexto de la legislación de que se ve afectado y que constituyen los antecedentes técnicos recogidos en normas anteriores adaptados a las NIA-ES-SP.