

**NOTA TÉCNICA DE LA OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA 3/2020 SOBRE EL TRATAMIENTO EN LA  
AUDITORÍA DE CUENTAS DE LOS INCUMPLIMIENTOS DE LA LEGALIDAD**

La Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) en su artículo 166.1, establece la competencia de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) para desarrollar las normas referentes a los informes de auditoría pública, las cuales establecerán el contenido, destinatarios y el procedimiento para la elaboración de dichos informes.

Asimismo, con objeto de lograr la mayor homogeneidad y calidad de las auditorías públicas, de acuerdo con el apartado 4 de la disposición cuarta y el apartado 2.b) de la disposición quinta, de 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, se faculta a la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) para que elabore instrucciones de coordinación, guías y manuales que serán de aplicación obligatoria en los ámbitos de actuación para los que hayan sido desarrollados. Teniendo en cuenta esta previsión y con el carácter indicado, se emite la presente Nota Técnica de la ONA.

**1.- INTRODUCCIÓN**

La actuación de la administración pública está plenamente sometida a la ley y al Derecho, según el artículo 103 de la Constitución Española (CE). En este sentido, la legalidad es uno de los principios configuradores del control de la gestión económico-financiera pública, como así viene establecido en el artículo 142 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). El artículo 120.6 del citado texto legal establece que uno de los fines de la contabilidad pública es proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia.

Esta Nota Técnica ha de leerse partiendo del conocimiento de la NIA-ES-SP 1250 *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* y pretende:

1. Coordinar y dar mayor operatividad en la práctica a todas las normas y pronunciamientos técnicos que abordan el tema de los incumplimientos de la legalidad dentro del ámbito de la auditoría de cuentas y estructurarlas por fases de la auditoría. Sin ánimo de exhaustividad, se incluye una relación de normas en el apartado 3 de esta Nota.
2. Ayudar a diseñar la planificación y los procedimientos para detectar, si los hubiera, incumplimientos relacionados con los estados financieros, de modo que se facilite al auditor asegurarse de cumplir con las responsabilidades que le exige la NIA-ES-SP 1250.
3. Orientar en la forma y modo de plasmar los incumplimientos en la elaboración del informe de auditoría de cuentas, en el informe adicional o en ambos, según lo dispuesto en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) por la que se aprueba la



Norma Técnica de Informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA).

4. Proponer en el anexo a esta Nota un cuestionario sobre legalidad, con el objetivo de detectar los indicios de incumplimientos que pudieran existir, que pueda ser adaptado a las auditorías de cuentas, tratado de forma unitaria o incluirse total o parcialmente en evaluaciones más amplias de la legalidad.
5. En las entidades que tienen la condición de medio propio, además de los asuntos de legalidad de esta Nota hay que tener en cuenta la Nota de la ONA referida a la materia del medio propio.

Respecto a la auditoría de cuentas, al tiempo de planificar y realizar esta, y dentro del alcance que para la auditoría de cuentas se establece en la LGP, en las NIA-ES-SP, en las Notas técnicas de la ONA y demás normativa que resulte de aplicación, ha de tenerse en cuenta el contexto regulatorio y el efecto directo o indirecto que las disposiciones legales y reglamentarias tienen sobre los estados financieros, según dispone el apartado 6 de la NIA-ES-SP 1250.

## 2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN

- En las auditorías de cuentas efectuadas por todas las unidades funcionalmente dependientes de la IGAE en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas.
- En las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE con la colaboración de auditores de cuentas o sociedades de auditoría del sector privado.
- En las auditorías de cuentas que lleve a efecto la IGAE a entidades públicas no pertenecientes al sector público estatal en virtud de convenios u otros instrumentos jurídicos firmados con otras Administraciones Públicas.
- En las realizadas por otras Administraciones Públicas que, de acuerdo con la regulación vigente, estuviera prevista su aplicación o lo consideren acorde con su régimen jurídico, con las necesarias adaptaciones organizativas.

## 3.- NORMAS QUE HAN DE SER TENIDAS EN CUENTA EN EL TRATAMIENTO DE LOS INCUMPLIMIENTOS DE LA LEGALIDAD 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 normas relacionadas en las que se aborda, desde diferentes perspectivas, el tratamiento de los incumplimientos legales:

- Resolución de 25 de octubre de 2019 de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*. Respecto al contenido de esta Resolución, además de la necesaria referencia al *Código de Ética para la auditoría pública* son de especial aplicación las NIA siguientes:



- NIA-ES-SP 1700 R *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* y su correspondiente Nota Explicativa (NE) 1700 R. Con especial referencia al contenido de la sección *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*, que se efectúa en ambos documentos.
  - La NIA-ES-SP 1250 *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* y demás NIA-ES-SP referenciadas a ella y la Nota Explicativa NE 1250.
  - La NIA-ES-SP 1240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* y su Nota Explicativa NE 1240. Especialmente reseñable es el recuadro de la *Introducción*, así como el apartado A6 sobre consideraciones específicas para entidades del Sector Público.
- Resolución de 1 de junio de 2017 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) por la que se aprueba la Norma Técnica *de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)*. En concreto, el apartado 2.7 de dicha Norma referido a la inclusión en el Informe Adicional (IA) de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que el auditor haya detectado en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente irrelevantes.
  - 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*. (Resol. 30 julio 2015 auditoría pública). En especial su disposición vigesimotercera.
  - 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 (NTIR)* o la norma de la misma o similar naturaleza que la sustituya. Es reseñable la referencia al tratamiento que a nivel de materialidad se otorga a los incumplimientos presupuestarios.
  - Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 2/2020 *sobre la emisión de informes provisional y definitivo de auditoría de cuentas anuales*. Concretamente los apartados 4.- *Puesta a disposición de las cuentas anuales a los auditores* y 6.- *Emisión y firma del informe definitivo de auditoría de cuentas anuales*.
  - Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020 *sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas según las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP)*. En concreto, su apartado 2.J) hace referencia a la sección *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios* y el ejemplo 5 del Anexo I y los ejemplos 12 y 13 del Anexo II de esta Nota tratan esta cuestión.
  - Nota técnica de la ONA sobre medio propio.

Esta Nota Técnica de la ONA 3/2020 sustituye a la Nota Técnica de la ONA sobre el tratamiento en auditoría de cuentas anuales de los incumplimientos de la legalidad, de abril de 2014.



#### **4.- ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN RELACIÓN CON LOS INCUMPLIMIENTOS LEGALES**

**4.1.-** El apartado 11 de la NIA-ES-SP 1250 define los incumplimientos como “acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes” y que han de estar relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. Entre estos incumplimientos se incluyen no solo los actos ilegales, sino también las inobservancias de cláusulas contractuales o acuerdos de concesión de 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 conducta prudente.

En los puntos 2, 3 y 4 del Anexo 1, que desarrolla el apartado A6 de la NIA-ES-SP 1250, se precisa que en el diseño de la auditoría se proporcionará una garantía razonable en la detección de actos ilegales que puedan tener un efecto directo o indirecto con entidad suficiente en los estados financieros, incluso se habrán de plantear pruebas de cumplimiento de la legalidad con mayor alcance, aunque esta no tenga efectos inmediatos con entidad suficiente en dichos estados financieros.

No obstante, del trabajo de auditoría de cuentas no cabe esperar la misma profundidad ni el mismo análisis respecto al cumplimiento de la legalidad que si se tratase de un encargo especializado y dirigido a la comprobación de la materia.

**4.2.-** Considerando lo expuesto anteriormente, al ser la legislación aplicable muy prolija, en la práctica de la auditoría de cuentas no debe esperarse la detección de todo incumplimiento de la legalidad, según indica el apartado 4 de la NIA-ES-SP 1250 relativo a la responsabilidad del auditor. Así, como según señala el apartado 5 de la misma Norma, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en las cuentas, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

**4.3.-** 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 (IA); en tal sentido la Nota Explicativa de la NIA-ES-SP 1250 (NE 1250) establece:

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:

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

**4.4.-** Considerando la legislación antes citada, podemos establecer, sin ánimo de exhaustividad, la siguiente clasificación de incumplimientos:



**4.4.1.-** Incumplimientos con efecto directo<sup>1</sup> en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros. Estos tienen que ver con la legislación contable, financiera y presupuestaria (entes que aplican los principios contables públicos o entes del sector público administrativo), 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 (con efecto directo o no).

**4.4.2.-** Incumplimientos con efectos indirectos<sup>2</sup> en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros. Estos se refieren a la legislación en general o a múltiples normas y específicamente generados por normas de organización y en general de procedimiento administrativo.

En ambos efectos, directo e indirecto, 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. 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.

## **5.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS INCUMPLIMIENTOS**

**5.1.-** 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 normativa principal y de la que sea más importante para la actividad que desarrolle la entidad auditada.

**5.1.1.-** Aunque el planteamiento y ejecución del trabajo de auditoría de cuentas varía de una auditoría a otra, puede ser conveniente que desarrolle un área específica de carácter transversal sobre el cumplimiento de la legalidad, salvo que la materia objeto de revisión pueda ser encuadrable de forma más sistemática y completa en otras áreas.

**5.1.2.-** En el documento TDA, sin perjuicio de otros contenidos, se solicitará la información y confirmaciones que sean necesarias para poder obtener información inicial sobre el funcionamiento y la comprobación del sistema de control interno por parte de la entidad auditada que evite o reduzca a un nivel razonable el riesgo de incumplimiento de la legalidad y el fraude.

**5.2.-** En la planificación y ejecución del trabajo de auditoría de cuentas habrá que tener en cuenta, en concordancia con el apartado 10 de la NIA-ES-SP 1250, lo siguiente:

- a) La necesidad de obtener evidencia adecuada y suficiente “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” al objeto de detectar y evidenciar de forma adecuada y suficiente aquellos

<sup>1</sup> NIA-ES-SP 1250, apartados 6(a), 7 y 13.

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1250, apartados 6(b), 7 y 14.



incumplimientos que puedan tener un efecto directo en las cuentas o puedan dar lugar a sanciones o multas, tal y como se han descrito en el apartado 4.4.1 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 tal y como se precisa en el apartado 4.4.2.
- 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” y que no sean irrelevantes.

**5.2.1.-** En la planificación de la auditoría, conforme a la NIA-ES-SP 1315 y según indica el apartado 12 de la NIA-ES-SP 1250, el auditor deberá obtener conocimiento de la entidad y de su entorno. Para ello, 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.

En este sentido, según dispone el apartado A7 de la NIA-ES-SP 1250, el auditor puede:

- 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.

**5.2.2.-** En la consecución de esta evidencia a que se refiere el apartado 5.2.a) de esta Nota Técnica se ha de partir del análisis del riesgo de incorrección material (inherente y de control). A este respecto, el apartado A2 de la NIA-ES-SP 1250 indica una serie de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias y que pueden servir de guía al auditor en esta comprobación:

- 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 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.

**5.3.-** El auditor aplicará, según el apartado 14 de la NIA-ES-SP 1250, 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 5.2.b):

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

**5.3.1.-** Según los puntos 7 y 8 del Anexo 1 que desarrolla el apartado A6 de la NIA-ES-P 1250, el auditor dedicará 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. Entre la legislación a considerar, se incluye:

- a) Disposiciones normativas con rango de ley.
- b) Disposiciones reglamentarias.
- c) Normas estatutarias y contractuales.

**5.3.2.-** Dentro de la legislación específica 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.



**5.4.-** Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría a que se refiere el apartado 5.2.c), deberá obtener, siguiendo lo dispuesto en el apartado 18 de la NIA-ES-SP 1250:

- 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, tal y como se ha indicado en el apartado 5.2 de esta Nota Técnica.

En relación con este segundo punto b), el apartado A14 de la NIA-ES-SP 1250, 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.

**5.4.1.-** En este sentido, si los auditores obtuvieran información acerca de la posible existencia de este tipo de incumplimientos, habrán de diseñar procedimientos específicos para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre ellos. Sin ánimo de exhaustividad pueden ser indicio de incumplimientos legales las siguientes circunstancias que se desprenden del apartado A13 de la NIA-ES-SP 1250:

- 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.
- 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 gran cautela.

Además de los arriba citados, también podrían ser un indicio de incumplimiento legal los 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.

Asimismo, el auditor prestará especial atención durante la auditoría, a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de esta puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento.

**5.4.2.-** Según se precisa en el apartado 16 de la NIA-ES-SP 1250, confirmará en la Carta de manifestaciones de la dirección los extremos que considere necesarios sobre el cumplimiento de la materia legal. A este respecto, se solicitará a la dirección manifestación escrita de que han revelado al auditor todos los casos que conozcan 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.

Cuando no se disponga de información para obtener evidencia adecuada y suficiente, se plantearán los correspondientes efectos en la opinión del informe de auditoría.

## **6.- NIVELES DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LOS INCUMPLIMIENTOS LEGALES**

**6.1.-** 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 solo 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, como se indica en el recuadro del apartado 28 de la NIA-ES-SP 1250, se habrán de tener en cuenta las normas administrativas de comunicación o de trámites relacionados con estas, a efectos de informar a la entidad de estos hechos o, en su caso, con partes terceras, tenga o no relación jerárquica u organizativa con la entidad auditada.

**6.2.-** De acuerdo con los apartados 19 y 22 al 24 de la NIA-E-SP 1250, 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. 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 estas, de las que administrativamente correspondan. El punto 13 del Anexo 1, que desarrolla el apartado A6 de la misma Norma, establece que “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”.

No obstante, según se indica en la NE 1250, cuando los auditores sospechen que la inclusión en el informe de ciertas informaciones acerca de determinados hechos delictivos pudiera comprometer la investigación o el procedimiento en curso, deberán consultar con los servicios jurídicos que corresponda y con las autoridades judiciales, con la finalidad de decidir si deben o no incluirlo en el informe. A este respecto, el auditor deberá proceder conforme al apartado 6.3 de esta Nota Técnica. En caso afirmativo, los auditores limitarán su informe a materias que no comprometan tales investigaciones, como datos que ya sean de conocimiento público.

**6.3.-** Sin perjuicio de lo indicado en el apartado 6.2 anterior, la disposición vigesimotercera de 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*, prevé el procedimiento de actuación cuando el auditor entienda que los hechos acreditados pudieran ser constitutivos de infracción administrativa, o dar lugar a responsabilidades contables o penales para proceder a su oportuna comunicación a los órganos competentes.

En dicha disposición, de obligada lectura en este caso, se precisa cumplimentar el *Modelo de remisión de actuaciones a los órganos destinatarios previstos en la disposición 23.ª 1* incluido en su Anexo II, en el caso de responsabilidades administrativas, patrimoniales o contables, o penales. Respecto a las responsabilidades penales, se remitirá 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, teniendo en cuenta, asimismo, lo indicado en el párrafo segundo del apartado 6.2 de esta Nota limitándose entonces el informe a materias que no comprometan las posibles investigaciones, tales como datos que ya fueran de conocimiento público.

**6.3.1.-** Asimismo, según señala el apartado de *Consideraciones generales* de la NE 1250, 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 los que está obligado, el responsable de la auditoría lo pondrá en conocimiento de la Dirección de la ONA para que sea ella la que en su caso lo comunique, sin perjuicio de que el auditor actúe conforme a la disposición vigesimotercera de la Resol. 30 julio 2015 auditoría pública o normativa que la sustituya.

**6.4.-** Sin perjuicio de la planificación y la programación que se realice para cubrir el riesgo de legalidad dentro del alcance del trabajo del auditor público en la auditoría de cuentas, este puede recibir instrucciones del órgano de control para que realice una determinada comprobación de legalidad (por estar incluida en planes de control o por motivos de oportunidad o urgencia), el cual indicará, en su



caso, alcances, procedimientos y otras referencias técnicas. En tal sentido, en la NE 1700 R se concreta que los incumplimientos de la legalidad que no resulten irrelevantes y que no sean considerados como asuntos que afecten a la imagen fiel (en este supuesto habría que aplicar la NIA-ES-SP 1705 R), habrán de incluirse en la sección *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.

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

### 7.1.- Posibles efectos en el informe de auditoría:

1. Salvedades por incumplimientos contables (opinión con salvedades o desfavorable): cuando las incorrecciones sean materiales de forma cuantitativa o cualitativa y pueda verse afectada la imagen fiel, bien sea por omisión de información o por un ajuste o una reclasificación en las cuentas anuales de acuerdo con lo establecido en el apartado 25 de la NIA-ES-SP 1250 en relación con la NIA-ES-SP 1705 R, darán lugar a una opinión modificada (con salvedades o desfavorable). En este caso se incluirá en la sección *Fundamento de la opinión* teniendo en cuenta la información y características establecidas en las citadas NIA-ES-SP y en el apartado 2.C) de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.
2. Salvedad por limitación al alcance (opinión con salvedades o denegada): cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impidan al auditor obtener evidencia adecuada y suficiente para determinar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material de forma cualitativa o cuantitativa para los estados financieros, generará una salvedad por limitación al alcance, de acuerdo el apartado 7.b) de la NIA-ES-SP 1705 R y expresando una opinión con salvedades o denegada. En este caso se incluirá en la sección *Fundamento de la opinión* incluyendo la información y características establecidas en la NIA-ES-SP citada y en el apartado 2.C) de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.

En relación con la información o datos que se deben referir si los incumplimientos constituyen salvedades y han de incluirse en la Sección *Fundamento de la opinión*, el auditor puede considerar informar adicionalmente del artículo y norma concreta incumplidas. En el caso de afectar al resto de las secciones indicadas, incluyendo su tratamiento en el IA del IRCIA, resulta insoslayable hacer referencia a los datos articulares y normativos concretos indicados para mejor comprensión de dicho incumplimiento.

3. Incumplimientos que no constituyen salvedades:
  - a) Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. Cuando las consecuencias del incumplimiento de una norma generan una incertidumbre respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, habiendo sido adecuadamente revelada esta situación en la memoria, se informará de esta situación en la sección de *Incertidumbre Material de Empresa en Funcionamiento* del informe de auditoría de cuentas, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1570 R *Empresa en funcionamiento* y con el detalle de información y características establecidas en la NIA-ES-SP citada y en el apartado 2.D) de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.



Esta circunstancia podría producirse, por ejemplo, si la entidad ha incumplido una norma medioambiental y esto le ha ocasionado una sanción con graves pérdidas que genera dudas significativas sobre la viabilidad de la entidad y la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, habiendo sido todo ello debidamente informado en las cuentas.

- b) Cuestión clave de la auditoría. Sin perjuicio de que en esta sección se refieren asuntos que han constituido salvedades o Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, puede haber otros temas derivados de incumplimientos legales que han de ser tratados como una cuestión clave de auditoría de acuerdo con la NIA-ES-SP 1701; es decir, como un asunto relevante a destacar de entre los comunicados a los responsables de la entidad, que resultaron a juicio del auditor de la mayor significatividad para la auditoría. En este caso se incluirán en la sección *Cuestión clave de la auditoría* detallando la información y características establecidas en la NIA-ES-SP citada y en el apartado 2.E) de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.
- c) Los incumplimientos de legalidad que no resulten irrelevantes y que no tengan efectos en la imagen fiel por no ser materiales, o teniendo efecto directo o indirecto no generen efectos contingentes sobre la información financiera, ni tampoco se trate de un asunto de la mayor significatividad para la auditoría considerado como una cuestión clave según lo indicado en el apartado anterior, sino que constituyan un incumplimiento sin más, tal y como se indica en los apartados 42 a 44 de la NIA-ES-SP 1700 R, habrán de incluirse en la sección de *Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios*, conforme nos indica la NE 1700 R.

En esta sección se incluirá la información y características establecidas en la NIA-ES-SP citada y en el apartado 2.J) de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.

En tal sentido la NE 1700 R señala que esta sección de *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*, en relación con el reflejo de los incumplimientos legales que no sean salvedades, habrá de tener las siguientes características:

- Indicación de que el alcance de la revisión se corresponde con el trabajo de una auditoría de cuentas (o con un alcance determinado previamente), no de una revisión especializada en el cumplimiento de la legalidad o con la mejora de la gestión.
- Opinión clara sobre el grado de cumplimiento de la legalidad, indicando que esta se circunscribe al alcance indicado y por tanto es una opinión delimitada a dicho alcance u opinión limitada a dicho alcance y con una seguridad limitada a los procedimientos realizados.
- La opinión podrá ser sin incumplimientos legales o con incumplimientos legales. Si no hay incumplimientos legales (o propuestas de mejora en la gestión) no es preciso concretar más, en el caso de que los haya, se emplearán los criterios indicados en el punto siguiente.
- Referencia completa, clara y sintética al asunto o actividad que genere el incumplimiento precisando la norma incumplida con expresión del artículo afectado



y el nombre de la norma vulnerada y en su caso, el efecto real o potencial en el funcionamiento de la organización auditada. (...)

- En el caso de que la materia legal (...) analizada y expuesta en el informe sea muy dispar, se podrán establecer subapartados indicando a modo de título, por ejemplo “Cumplimiento de la legalidad presupuestaria”, “Cumplimiento de la legalidad contractual”, etc.
- Cuando un trabajo de verificación del cumplimiento de la legalidad (...) sea encargado al auditor por los planes de auditoría y por tanto se plantee expresa y previamente a la realización de la auditoría, habrá que hacer constar la referencia a la resolución que aprueba el plan.

Sin perjuicio de lo anterior, en determinados casos excepcionales de incumplimientos de la legalidad se puede informar de ellos en la sección *Otras cuestiones*. Esta posibilidad está contemplada ante la situación descrita en el apartado A18 en relación con el requerimiento 21 de la NIA-ES-SP 1250, y de acuerdo con lo precisado en la NIA-ES-SP 1706 R. En concreto, se refiere a que, cuando detectado un incumplimiento de la legalidad, la entidad auditada no tenga intención de tomar las medidas correctoras oportunas, dando lugar a circunstancias excepcionales, no imputables al auditor y distintas a las de carácter técnico, que impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales afectando por tanto al trabajo o las responsabilidades del auditor, y ante la imposibilidad de renunciar al trabajo, el auditor excepcionalmente podrá informar de ella en la sección *Otras cuestiones*; sin embargo, considerando que la NIA-ES-SP 1700 R dota, como se ha indicado, de una sección específica para el tratamiento de la legalidad, lo natural es que se incluya normalmente en ella.

Como ejemplo de tratamiento de los incumplimientos legales que se incluyen dentro de esta sección véase el ejemplo 5 del Anexo I y los ejemplos 12 y 13 del Anexo II de la Nota Técnica de la ONA 1/2020.

4. En el caso concreto de incumplimientos de la legislación presupuestaria:
  - a) Cuando los incumplimientos sean materiales conforme a la NTIR o, en su caso, norma que la sustituya, se tratarán como una salvedad y serán recogidos en la sección *Fundamento de la opinión* modificada que corresponda, de acuerdo con el apartado 2.C) de la NT ONA 1/2020 y conforme a la NIA-ES-SP 1705 R.
  - b) Cuando no sean materiales, de acuerdo con la NE de la NIA-ES-SP 1250 que recoge lo dispuesto en la Norma Técnica, de 11 de abril de 2007, *sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la IGAE* (NTIR) en su apartado 4.6: “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 o, en su caso, conforme a la norma que la sustituya, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas como párrafo independiente”. Este párrafo independiente se denomina sección de *Informe de otros requerimientos legales y reglamentarios*, tal y como indica la NIA-ES-SP 1700 R en sus apartados 42 a 44 y el apartado 2.J) de la Nota Técnica 1/2020.



En cuanto a la materialidad citada en los apartados 25 y 26 de la NIA-ES-SP, el auditor puede establecer, de acuerdo con la NTIR, o en su caso, conforme a la norma que sustituya a esta, distintos criterios para los diferentes incumplimientos; contables, presupuestarios 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.

## 7.2.- Efectos en el Informe Adicional

De acuerdo con la NT IRCIA, sin perjuicio de la incorporación en el informe de auditoría de aquellos incumplimientos merecedores de tal inclusión, se deberán, además, recoger en el IRCIA los efectos de su explicación de forma más orientadora para ser solventados. Todo ello porque el objetivo del informe adicional del IRCIA es recoger aquellas cuestiones que hayan resultado de la ejecución de la auditoría de cuentas que puedan ser de interés para que la entidad auditada mejore el cumplimiento de la legalidad en general y la legalidad presupuestaria en particular, sin perjuicio del efecto que, en su caso, puedan haber tenido en el informe de auditoría de cuentas por constituir salvedades de auditoría o sean asuntos relevantes que se han incluido en otros párrafos del informe de auditoría.

No obstante, puede haber algunos incumplimientos que no se incluyan en el informe de auditoría de cuentas y sí exclusivamente en el IRCIA; tal sería el caso de un incumplimiento no material y no irrelevante; es decir, aquellos que tengan una relevancia dentro de la no materialidad y siempre sujeto al criterio profesional del auditor.

Firmado electrónicamente por:

Jorge Castejón González. Director de la Oficina Nacional de Auditoría



## ANEXO

## CUESTIONARIO DE CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD

Este cuestionario ha de servir al auditor en su trabajo de planificación, ejecución y emisión de informe. Una respuesta negativa no implica necesariamente la obligación de reflejarlo en el informe de auditoría, sino que requiere de su valoración y ponderación casuística.

Por otra parte, no se favorecerá la contestación afirmativa o negativa sin más y se fomentará las explicaciones correspondientes; además podrá ser completado por el propio auditor previa información de la auditada o por la propia auditada, en función de la capacidad de esta y del criterio del auditor.

	CUESTIONES	RESPUESTAS				COMENTARIO
		SI	NO	N/A <sup>3</sup>	En	
1	¿Tiene la entidad una norma de creación y unos estatutos que regulen su actividad? Indíquese cuáles.					
2	¿Tiene definido en su norma de creación los recursos económicos con los que cuenta para llevar a cabo su actividad?					
3	¿Tiene definido en sus estatutos el régimen de contabilidad que le es de aplicación? ¿Cuál?					
4	¿Tiene definido en sus estatutos su régimen de control financiero? ¿Cuál le corresponde?					
5	¿Tiene establecido un régimen presupuestario y tributario en sus estatutos? Indicarlo.					
6	¿Tiene en sus estatutos reguladas las funciones y competencias que puede desarrollar la entidad?					
7	Si el ente es un Medio Propio (MP), habrá que tener en cuenta la regulación y los procedimientos establecidos para auditarlo y en tal sentido ¿dispone de una memoria acreditativa del cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener la consideración de MP informada favorablemente por la IGAE?					

<sup>3</sup> No Aplica



	CUESTIONES	RESPUESTAS				COMENTARIO
		SI	NO	N/A <sup>3</sup>	En	
8	Si el ente es un Medio Propio, ¿está adecuadamente reflejado en la Memoria integrante de las cuentas anuales que más del 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se llevan a cabo en el ejercicio de los cometidos que le han sido confiados por el poder adjudicador que hace el encargo y que lo controla o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por la entidad que hace el encargo?					
9	Sin perjuicio del control económico financiero establecido por la Intervención General, ¿tiene un control de eficacia, centrado en el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad de la entidad, ejercido anualmente por el Departamento al que esté adscrita la entidad u organismo público?					
10	Si es un consorcio junto con la ley y la preceptiva autorización del Consejo de Ministros ¿tiene regulado el convenio, al que habrán de acompañarse los estatutos, un plan de actuación de igual contenido que el de los organismos públicos y el informe preceptivo favorable del departamento competente en la Hacienda Pública o la Intervención General que corresponda?					
11	¿Existe un Plan de actuación que defina los objetivos de la entidad en referencia al cumplimiento de la legalidad?					
12	¿Tiene mecanismos/procedimientos para detectar el fraude? En caso afirmativo, diga cuáles.					
13	¿Tiene un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector?					
14	¿Ha tenido que recurrir a asesoramiento legal externo en la interpretación de la legislación aplicable en alguna cuestión que afecte a la entidad en el último año? Indíquese cuáles.					
15	¿Tiene la entidad mecanismo para el control de legalidad a través de la auditoría interna?					
16	¿Tiene establecido la entidad un mapa de riesgos sobre la legalidad?					
17	¿Existen mecanismos para mitigar todos los riesgos detectados de legalidad? Señálese cuáles.					
18	¿Tiene la entidad una política de protección de los datos de información financiera, véase, copias de seguridad informáticas de los datos, conservación de los mismos, etc.?					



	CUESTIONES	RESPUESTAS				COMENTARIO
		SI	NO	N/A <sup>3</sup>	En	
19	¿Se definen niveles de autoridad para la aprobación de operaciones y transacciones financieras de cierta cuantía, que involucren aspectos relevantes de legalidad y en particular sobre subvenciones, de personal, presupuestos, etc.?					
20	En lo que se refiere a la contratación, ¿se verifica que los criterios de adjudicación permitan obtener obras, suministros y servicios de gran calidad, concretamente mediante la inclusión de aspectos cualitativos, medioambientales, sociales e innovadores vinculados al objeto del contrato?					
21	En referencia a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la Financiación del terrorismo ¿la entidad aplica las medidas de diligencia debida <sup>4</sup> de los artículos 3, 4 y 5 de la citada Ley? <sup>5</sup>					
22	¿Considera que la normativa (general/específica) que tiene que aplicar puede tener algún tipo de lagunas para detectar el fraude? En caso afirmativo, indique que normativa debería mejorar.					
23	¿Considera que la norma de creación de la entidad tiene alguna cuestión que ralentiza/dificulta el cumplimiento de la legalidad? En caso afirmativo, diga cuál.					
24	¿Utiliza un período de al menos 12 meses para verificar el cumplimiento contable del principio de empresa en funcionamiento/gestión continuada?					
25	¿El departamento de contabilidad consulta habitualmente y tiene en consideración la normativa de desarrollo contable (Resoluciones del ICAC, consultas del ICAC o de la ONC, etc.)?					
26	En el caso de que en el informe anterior haya tenido una opinión que no sea favorable por temas de legalidad, ¿ha solventado en ejercicios siguientes las salvedades que tenía en la opinión?					

<sup>4</sup> Identificar a las personas físicas y jurídicas con las que van a realizar negocios, obtener información sobre el propósito e índole prevista de la relación de negocios, seguimiento continuo, etc.

<sup>5</sup> Según el artículo 2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la Financiación del terrorismo, son sujetos obligados los auditores de cuentas por lo que la entidad debe de tener especial precaución con los movimientos de capitales y el auditor en que se cumpla.



	CUESTIONES	RESPUESTAS				COMENTARIO
		SI	NO	N/A <sup>3</sup>	En	
27	¿Ha tenido la entidad en los últimos cinco años multas, litigios u otras consecuencias para la entidad por incumplimientos legales o durante el periodo no sujeto a prescripción? Señálese cuáles.					
28	En caso afirmativo en la pregunta anterior, ¿han sido debidamente provisionados?					
29	¿Los empleados están adecuadamente formados y conocen las normas éticas aplicables generales y específicas, si las hubiera, para los funcionarios públicos?					
30	¿Realiza el personal de la entidad con regularidad cursos o formación específica sobre la legislación que debe aplicar (por ejemplo, contratación, subvenciones, etc.?)					
31	¿Verifica que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta?					
32	¿Los empleados de la entidad disponen de procedimientos adecuados para que puedan notificar infracciones potenciales o efectivas a nivel interno a través de un canal independiente, específico y autónomo?					
33	¿Se ha definido un canal de denuncias para comunicar irregularidades de naturaleza financiera y contable?					
34	¿Han sido formuladas las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el artículo 127 de la LGP?					