

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

Ángel Luis Padilla Álvarez

*Socio auditor Capa Auditores, SL
Profesor del CEF*

EXTRACTO

Esta pequeña NIA nos propone qué debe hacer el auditor ante las diferentes normativas que afectan a las entidades auditadas, cómo debe intentar revisarlas y qué «opinar» en ciertas circunstancias. Dicha normativa afecta desde dos puntos de vista a:

- Aquella cuyo incumplimiento puede afectar directamente a los estados financieros.
- Otras disposiciones legales y reglamentarias que deben cumplirse aunque su incumplimiento puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad.

Palabras claves: disposiciones legales e incumplimiento.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 250. CONSIDERATION OF LAWS AND REGULATIONS IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

This small ISA proposes to do the auditor with the different regulations affecting the audited entities, as should attempt to revise and «review» in certain circumstances. This legislation affects from two points of view:

- That instruction may directly affect the financial statements.
- Other laws and regulations that must be met if non-compliance can result in fines, litigation or have other consequences for the entity.

Keywords: laws and breach.

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. No se aplicará, por tanto, en otros encargos específicos de auditoría, donde se contrata al auditor para verificaciones de normativa particular, revisiones limitadas de partidas determinadas o de cumplimientos de alguna normativa en los que es contratado para la verificación de disposiciones legales, etc.

Debido al gran número de normativa que existe en nuestro país los efectos de estas sobre los estados financieros varían considerablemente, aunque podemos diferenciar dos tipos de disposiciones legales:

- Aquellas que 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 que deben cumplirse por la dirección, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad, aunque su incumplimiento puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Algunas entidades operan en sectores muy regulados, como los bancos, las empresas químicas, empresas de seguros, mientras que otras están sujetas a múltiples disposiciones, como por ejemplo, la ley de prevención de riesgos laborales y la ley de protección de datos. Por este motivo debemos conocer en qué terreno jugamos, y como hemos comentado anteriormente por las consecuencias que conlleva su incumplimiento de la normativa para los estados financieros.

Es natural que sea responsabilidad de la dirección 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, y es posible que el auditor no detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal.

Tal y como aparece en la NIA 200, como objetivo global.

El primer objetivo es la obtención de una **seguridad razonable** de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y poder así emitir una opinión sobre si dichos estados están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable, es decir, el adoptado por la direc-

ción (o responsables de la entidad) para preparar los estados financieros. Como es sabido existe un riesgo inevitable que puede hacer que no se detecten algunas incorrecciones materiales, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado de conformidad con las NIA.

En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

Tendremos que tener en cuenta los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales que son mayores por las 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. Incluso en algunos casos pueden no detectarse debido a conductas orientadas a ocultarlo y 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.

Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

1. **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).

2. **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**.

El mantenimiento de una actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes y una valoración crítica de la evidencia de auditoría, es sumamente importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afec-

tan a la entidad. Una actitud de escepticismo profesional es necesaria en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría.

Dentro de las definiciones que nos incluyen las NIA, en este caso únicamente deberemos tener en cuenta la siguiente:

«**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».

Los **objetivos del auditor** en este caso son muy concretos:

1. 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.

La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si estos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, luego todo aquello que afecte de una manera tan directa a los estados financieros requerirá un mayor esfuerzo tanto en la obtención de la evidencia de una manera cualitativa como cuantitativa. Este objetivo se repetirá a lo largo de las diferentes NIA, la obtención de una evidencia suficiente y adecuada es primordial en el trabajo de auditor siempre que afecte de una manera tan directa a los estados financieros.

2. 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.
3. **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.

Como en otras áreas de trabajo de auditoría, **estos objetivos serán cubiertos con una buena planificación**, parte fundamental de cualquier auditoría. En dicha planificación los auditores obtendremos un conocimiento general tanto del marco normativo aplicable a la sociedad (y al sector en el que opera) como del modo en que la entidad cumple con dicho marco. Por ejemplo, podremos y deberemos:

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

Como todo en auditoría estos procedimientos no deben verse desde una perspectiva individualizada, sino como un conjunto de procedimientos, no pudiendo pensar en una auditoría por áreas de una manera independiente y estanca. Los diferentes procedimientos se van acoplando a un proceso dinámico que nos permite ver y analizar las diferentes situaciones desde varias partidas por lo que la planificación que se realice debe ir encaminada a cubrir el mayor número de parcelas posible, de tal manera que si no hubiésemos detectado un incumplimiento (que afecte de manera significativa a los estados financieros) pueda ser detectado en la revisión de otra área o apartado de los mismos.

La lectura de actas o las indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas, junto con la realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, nos llevará en la mayoría de los casos a detectar los incumplimientos o indicios de los mismos, de las disposiciones legales y reglamentarias.

Es de sobra conocido que en auditoría necesitamos documentar tanto por la parte del auditor como por la parte de la sociedad el 100% del trabajo realizado y esto conlleva que nos proporcionen por escrito, por parte de los responsables de la entidad, entre otros datos, la manifestación de que se han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de la existencia de indicios de un incumplimiento, que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros, pero cuidado que dicha carta de manifestaciones no proporciona por sí sola evidencia, con lo cual no evita que tengamos que realizar los procedimientos específicos para la obtención de la evidencia.

Este puede ser un modelo de carta:

«En relación con el examen que han realizado de las cuentas anuales de esta entidad, correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, por la presente les manifestamos que, según nuestro leal saber y entender:

1. Como miembros de la Dirección de la Entidad, somos responsables de la formulación de las cuentas anuales en la forma y los plazos establecidos en la normativa vigente.

2. Las cuentas anuales han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la entidad, las cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel de su situación financiero-patrimonial al xx de xx de xx, así como el resultado de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio finalizado el xx de xx de xx, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, aplicados uniformemente.
3. No se ha limitado al auditor el acceso a todos los registros contables, contratos, acuerdos y documentación complementaria e información que nos ha sido solicitada.
4. No tenemos conocimiento de la existencia de errores o irregularidades significativas que afecten a las cuentas anuales, así como de la existencia de ninguna irregularidad que haya afectado al control interno, ni de situaciones de este tipo que hubiera estado implicada la dirección de la entidad.
5. **No tenemos conocimiento de incumplimientos o posibles incumplimientos de la normativa legal de aplicación a la sociedad, cuyos efectos deban ser considerados en las cuentas anuales o puedan servir de base para contabilizar pérdidas o estimar contingencias».**

Como vemos nuevamente, esta NIA 250 tampoco nos incluye novedades importantes que no tuviésemos ya en nuestra normativa.

Siguiendo con la estructura de la NIA, nos queda por revisar qué procedimientos debe seguir el auditor en caso de identificar o existir indicios de un posible incumplimiento, partiendo de que no es posible enumerar o realizar un cuestionario completo por la diversidad de tipos de sociedades, tipos de regulación, normativa, etc. Sí nos indica una serie de puntos que pueden servir en la realización de la misma, estos son:

- 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. Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

En estos casos el auditor discutirá la cuestión con la Dirección y si esta no proporciona información suficiente que nos confirme plenamente, que la sociedad cumple las disposiciones legales, y el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material, deberemos (tal y como indica la NIA) obtener asesoramiento jurídico.

Y en las conclusiones finales de la auditoría el auditor evaluará las implicaciones del incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría (valoración del riesgo, fiabilidad de las manifestaciones) y adoptará las medidas adecuadas, en este punto nos remite a la NIA 705, pues nos da una serie de opciones del tipo de informe a emitir:

- a) Incumplimientos detectados con un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos. Opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los estados financieros.
- b) Impedimento por parte de la dirección (o los responsables del gobierno de la entidad) al auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido un incumplimiento que pueda ser material. Se expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría.
- c) 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 705.

Por último, el deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad de la información del cliente 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.