

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 250
(REVISADA)
CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y
REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS**

NIA-ES 250 (REVISADA)

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de
Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 14 de octubre de 2021)*

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias.....	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	3–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos.....	11
Definición.....	12
Requerimientos	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.....	13–18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento.....	19–22
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento	23–29
Documentación.....	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A1–A8
Definición	A9 –A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.....	A11–A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento.....	A17–A25
	1

Comunicación e de información sobre incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento	A26–A34
Documentación	A35–A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

“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 el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. 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

Alcance de esta NIA

1. 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. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para 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 los importes 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: Apartados A1–A8)

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 los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA 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.² 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 un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

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 distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref: Apartados A6, A12–A13)
 - (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros,

¹ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 5.

² NIA 200, apartados A53-A54.

tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref: Apartado A12); y

- (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes 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 15). (Ref: Apartado A13)
7. En la presente NIA, 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 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. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la NIA 200³, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.
9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8)
- (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

³ NIA 200, apartado 15.

- (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
- (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, los artículos 31, 32, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Fecha de entrada en vigor

10 *Apartado suprimido.*

Objetivos

11. 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 reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales 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 identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

12. A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incumplimiento: actos u omisiones de la entidad, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: Apartados A9–A10)

Requerimientos

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

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁴, 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 A11)
14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12)
15. 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: Apartados A13– A14)
- (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 y
 - (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.
16. 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

⁴ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11.

de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)

17. 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 incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)
18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia 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 13–17.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. 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: Apartados A17–A18)
 - (a) conocimiento de la naturaleza del acto 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 A19)
20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. 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 A20–A22)
21. 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.
22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible 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 llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23–A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno de la entidad

23. 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 auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor⁵, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de 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.
24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.
25. 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.

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados A26–A27)

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios 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 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros⁶.
27. 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

⁵ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

⁶ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8.

opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁷.

28. 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 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28–A34)
- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
 - (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría⁸ los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y: (Ref: Apartados A35–A36)
- (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas y
 - (b) las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.

⁷ NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9.

⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

- A1. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las operaciones 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, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.
- A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, 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 algunos actos, 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 700 (Revisada)⁹ (*suprimido*)¹⁰ tratan 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.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

- A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:
- Fraude, corrupción y soborno.
 - Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
 - Mercado de valores y negociación.

⁹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 43.

¹⁰ Nota suprimida.

- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.
- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. *Apartado suprimido.*

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. (*Frase suprimida*)¹¹.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo art. 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) nº 537/2014.

Definición (Ref: Apartado 12)

- A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias 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, por la dirección o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.
- A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas inapropiadas relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la dirección, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

¹¹ *Nota suprimida.*

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

Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 13)

A11. 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 los importes 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, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6 y 14)

A12. 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 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes 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: Apartados 6 y 15)

- A13. 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 funcionamiento¹². 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.
- A14 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 15 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.

¹² Véase la NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 16)

A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de 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 17)

A16. 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 obtener¹³.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 19)

A17. Puede llegar a conocimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la realización de los procedimientos de los apartados 13-17 (por ejemplo, cuando un denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

A18. Las siguientes cuestiones pueden 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

¹³ NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4.

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.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos 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 y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del

gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

- A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

- A22. 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 considerarse adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

- A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible 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 incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos 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 las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
- El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A8a de la NIA 220¹⁴ establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor

¹⁴ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Por otra parte, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Comunicación e información sobre de incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701¹⁵, salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA, o
- en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de

¹⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁶.

- A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe de auditoría o, en otras circunstancias, de emitir el informe de auditoría. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29)

- A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);
 - (b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30) o
 - (c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).
- A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las

¹⁶ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.*

disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente 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.

- A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. (*Frase suprimida*)^{17 18}.
- A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.
- A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.
- A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor puede también considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

¹⁷ Nota suprimida.

¹⁸ Nota suprimida.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A34 *Apartado suprimido.*

Documentación (Ref: Apartado 30)

A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de 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.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias¹⁹.

¹⁹ Nota suprimida.