Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada".

Los artículos 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, y 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, establecen la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativa a la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

A estos efectos, con el objeto de establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor en relación con la detección, e información correspondiente, de los eventuales incumplimientos de la normativa a la que la entidad auditada se encuentra sujeta y que pudieran existir en los estados financieros a auditar, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre " Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada", para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de junio de 2000 (B.O.E., 3- 8-2000) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 42, de junio de 2000, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican mínimamente su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la Normativa aplicable a la Entidad Auditada", incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el "Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Madrid, 26 de julio de 2001

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD AUDITADA

Introducción

1. El artículo 209.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas determina:

"Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:

a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuentas anuales o en el informe de gestión de la sociedad

b) Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad".

2. El Artículo 5.1.e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas determina:

"....., el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:.....

e) Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales".

Consideraciones generales

3. Se entiende por normativa aplicable, a efectos de esta norma técnica, el conjunto de disposiciones, cualquiera que sea su rango, a las que se halla sujeta la entidad auditada, ya sea con carácter general, específico o sectorial

4. El término, incumplimiento utilizado en esta norma técnica, se refiere a actos, intencionados o no, por acción o por omisión, llevados a cabo por la entidad sometida a auditoría, o a situaciones en las que ésta se encuentre, contrarios a la normativa aplicable. Estos actos o situaciones incluyen transacciones realizadas por o en nombre de la entidad, o por cuenta de ella, por su dirección o sus empleados. A efectos de esta norma técnica el incumplimiento no incluye actuaciones impropias de los administradores, directivos o empleados realizadas a título personal no relacionadas con la actividad de la entidad.

En la Norma Técnica de Auditoría sobre Errores e Irregularidades pueden encontrarse los criterios sobre la actuación del auditor ante este tipo de hechos en la auditoría de las cuentas anuales.

5. La determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento es una cuestión jurídica que normalmente excede de la competencia profesional del auditor. Su formación y experiencia, así como su conocimiento de la entidad y de su actividad, pueden proporcionar indicios de que algunos actos que lleguen a su conocimiento puedan constituir incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad. La determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir normalmente el asesoramiento de un experto legal.

6. La normativa aplicable determina la forma y contenido de las cuentas anuales de una entidad, los principios y normas contables generalmente aceptados, los importes que deben ser registrados y la información que deben contener. Asimismo, establece las bases sobre las que la entidades debe desarrollar su actividad. Algunas entidades operan en sectores sujetos a supervisión (bancos, entidades de seguros, etc.). Otras sólo están sometidas a la normativa relacionada con aspectos operativos del negocio (por ejemplo, la relativa a la seguridad e higiene en el trabajo). El incumplimiento de la normativa aplicable puede tener consecuencias financieras para la entidad, tales como multas, litigios, etc., o incluso llevar al cese de su actividad. Por lo general, cuanto menos se refieran a hechos y transacciones que deben tener reflejo en las cuentas anuales, menor es la probabilidad de que el auditor tenga conocimiento de ellas, o reconozca su posible incumplimiento.

7. De acuerdo con el contenido del artículo 209.1 del T.R.L.S.A. y del artículo 5.1. e) del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, el auditor deberá tener en consideración en su informe los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad auditada que hubiera comprobado durante la realización de su trabajo de auditoría y que de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.

Objeto de la norma

8. El objeto de esta Norma Técnica de Auditoría es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor y delimitar su responsabilidad en relación con la detección de los eventuales incumplimientos de la normativa aplicable en que haya podido incurrir la entidad auditada que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, así como determinar su efecto en el informe de auditoría y la comunicación al Organo de Administración, a la Dirección y, en su caso, a los organismos reguladores.

Ámbito de la norma

9. La referencia a la expresión auditoría de cuentas anuales en la presente norma técnica se hace extensible a todos aquellos otros trabajos de auditoría sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

Responsabilidad de los administradores y de la dirección sobre el cumplimiento de la normativa aplicable.

10. Es responsabilidad de los administradores y de la dirección de la entidad asegurar que la actividad se realiza de acuerdo con la normativa que le es de aplicación. La

responsabilidad de la prevención y detección de incumplimientos corresponde, por tanto, a los administradores y a la dirección en el ámbito de sus competencias.

En el Anexo I, se enumeran algunos ejemplos de políticas y procedimientos, entre otros, que pueden ayudar a los administradores y a la dirección en el desempeño de sus responsabilidades en cuanto a la prevención y detección de incumplimientos y cuya aplicación puede ser objeto de consideración por el auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría de cuentas anuales.

Responsabilidad del auditor en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable.

11. El auditor no es responsable de la prevención de los incumplimientos de la normativa aplicable.

12. Al planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, así como al evaluar los resultados de su trabajo y al informar sobre ellos, el auditor debe ser consciente de que los incumplimientos por parte de la entidad de la normativa aplicable pueden afectar significativamente a las cuentas anuales, por lo que el auditor debe realizar su trabajo de forma que tales incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Sin embargo, no debe esperarse que una auditoría pueda detectar todo incumplimiento. La detección de un incumplimiento, con independencia de su importancia relativa cuantitativa o cualitativa, requerirá el análisis de sus posibles implicaciones sobre la integridad de la dirección o de los empleados, así como su posible impacto en otros aspectos de la auditoría.

13. La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al riesgo inevitable de que no se detecten incumplimientos de la normativa aplicable que afecten significativamente a las cuentas anuales auditadas aun cuando la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. Este riesgo es aún mayor con respecto a incorrecciones significativas en las cuentas anuales originadas por incumplimientos de la normativa aplicable debido a factores, tales como:

- Existencia de normativa, referida básicamente a aspectos operativos de la entidad, que en principio no tienen por qué tener efectos significativos en las cuentas anuales y cuyo incumplimiento puede no ser detectado por los sistemas de control interno contable.
- La eficacia de los procedimientos de auditoría se ve afectada por las limitaciones inherentes a todo sistema contable y de control interno y por la aplicación de técnicas de muestreo.
- El trabajo del auditor tiene como finalidad obtener una evidencia suficiente y adecuada y no una certeza absoluta.
- El incumplimiento puede implicar conductas dirigidas a su ocultación, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones, falta de controles por la alta dirección o manifestaciones deliberadamente erróneas al auditor.

14. El auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

15. Con el fin de planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general de la normativa aplicable a la entidad y al sector en el que ésta opera, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. En este contexto, el auditor debe tener especialmente en cuenta que alguna normativa aplicable puede tener un efecto importante en las operaciones de la entidad, que en algunos casos, podrían llegar a causar el cierre de la entidad o poner en duda su capacidad para continuar sus operaciones.

16. Para obtener el conocimiento necesario de la normativa aplicable a la entidad el auditor podría normalmente:

- Analizar la normativa que le resulta de aplicación a la entidad.
- Utilizar la información existente del sector y negocio de la entidad.
- Preguntar a la dirección de la entidad sobre las políticas y procedimientos establecidos en relación con el cumplimiento de la normativa aplicable a la misma.
- Obtener la evaluación de la dirección sobre la normativa aplicable que puede tener un efecto significativo sobre las operaciones de la entidad.
- Comentar con la dirección las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones y litigios.

17. Después de obtener el conocimiento general indicado, el auditor debe aplicar procedimientos que le ayuden a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deba ser tenida en cuenta en la preparación de las cuentas anuales y, en especial:

- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.

18. Además, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la entidad de aquella normativa que considere pueda tener un efecto significativo en las cuentas anuales. El auditor debe tener un conocimiento suficiente de esas normas para considerarlas cuando audite los importes registrados y los desgloses contenidos en las cuentas anuales.

En este sentido, hay que tener en cuenta que existe determinada información que, en cualquier caso, debido a su naturaleza y dada su exigencia legal debe incorporarse en las cuentas anuales.

19. Salvo por lo indicado en los párrafos 15 a 18 anteriores, el auditor no está obligado a realizar pruebas u otros procedimientos específicamente dirigidos para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad dado que ello excedería del alcance de una auditoría financiera de las cuentas anuales.

20. El auditor debe prestar atención al hecho de que, como consecuencia de los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puede tener conocimiento de eventuales incumplimientos de la normativa aplicable.

Por ejemplo, tales procedimientos incluyen la lectura de actas, así como la confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.

21. El auditor deberá obtener confirmación escrita de la dirección, de acuerdo con lo establecido al respecto en la Norma Técnica sobre "Carta de Manifestaciones de la Dirección", sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección y cuyos efectos cualitativos o cuantitativos deban ser considerados en la formulación de las cuentas anuales.

22. El auditor podrá asumir que la entidad cumple con la normativa aplicable a falta de evidencia en contrario, siempre que el trabajo se haya planificado y ejecutado de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría.

Procedimientos cuando se pone de manifiesto una eventual infracción.

23. En el Anexo II de esta Norma se incluyen ejemplos de tipos de circunstancias que puedan ser indicativas de un eventual incumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

24. Cuando llegue a conocimiento del auditor información relativa a un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.

25. Al evaluar el posible efecto en las cuentas anuales, el auditor tendrá en cuenta:

- Las consecuencias financieras previsibles, como multas, sanciones de otro tipo, perjuicios y responsabilidades, indemnizaciones, expropiación de activos, cese forzoso de actividades, litigios, etc.
- Si tales consecuencias deben ser desglosadas expresamente en la memoria de las cuentas anuales.
- Si las consecuencias financieras previsibles son de tal importancia o naturaleza que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, de acuerdo con la norma técnica sobre el concepto de importancia relativa.

26. Cuando el auditor considere que puede haber un eventual incumplimiento que pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.

27. Si la dirección de la entidad auditada no proporciona información satisfactoria de que está de hecho cumpliendo con la normativa, el auditor deberá considerar la posibilidad de consultar con los asesores legales de la misma acerca de la aplicación de la normativa aplicable a la situación concreta de que se trate, así como sus posibles efectos en las cuentas anuales.

Cuando no sea posible o no considere apropiado consultar con los asesores legales de la entidad auditada o no quede satisfecho con la opinión de los mismos, el auditor evaluará la posibilidad de consultar con otros asesores legales acerca de la posible existencia de un incumplimiento de la normativa aplicable, sus previsibles consecuencias legales, así como aquellos otros procedimientos que deba tomar en consideración.

En el caso de que el auditor considere necesario realizar una consulta con otros asesores legales, la efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

28. Cuando no pueda obtenerse información adecuada sobre un eventual incumplimiento, el auditor debe evaluar el efecto que esta falta de evidencia pudiera tener en el informe de auditoría, tal como se indica en el párrafo 31.

29. El auditor debe considerar las implicaciones del incumplimiento de la normativa aplicable en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente la fiabilidad que otorgue a las manifestaciones de la dirección.

A este respecto, el auditor debe reconsiderar su evaluación del riesgo y su validez en caso de incumplimiento no detectado por el control interno o no incluido en tales manifestaciones.

Las implicaciones que pueda tener el eventual incumplimiento que se hubiera puesto de manifiesto dependerán de la forma en que tal incumplimiento haya tenido lugar, los procedimientos de control interno específicos afectados, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados.

Comunicación de los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad

Informe de auditoría de las cuentas anuales.

30. Si el auditor concluye que el eventual incumplimiento de la normativa aplicable a la entidad tiene o puede tener un efecto significativo o muy significativo desde un punto de vista cuantitativo o cualitativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas debe emitir un informe con salvedad, opinión desfavorable o denegada según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

31. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de la evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad que puedan afectar significativamente a las cuentas anuales, debe expresar una opinión con salvedades o denegar su opinión, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría.

Al Órgano de Administración

32. El auditor debe comunicar, oportunamente, al Órgano de Administración, a la Alta Dirección y, en su caso, al Comité de Auditoría, la existencia de los incumplimientos que conozca de la normativa aplicable a la entidad, o bien obtener evidencia de que están adecuadamente informados de dichos incumplimientos. No obstante, no será obligatoria la comunicación de los incumplimientos cuando no sean significativos y no afecten a la opinión que el auditor debe expresar sobre las cuentas anuales, si bien en el caso de que éstos constituyan una irregularidad, tal y como se define este concepto en la Norma Técnica sobre "errores e irregularidades", habrán de comunicarse en la forma prevista en dicha norma.

33. Si a juicio del auditor, el incumplimiento resulta intencionado y pudiera tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe comunicar sin demora su hallazgo.

34. Si el auditor tiene indicios de que miembros de la alta dirección o del Órgano de Administración están implicados en un incumplimiento significativo de la normativa aplicable a la entidad, debe informar al nivel superior de autoridad de la entidad, si existe, tal como un Comité de Auditoría o un órgano supervisor.

Cuando no exista una autoridad superior o si el auditor supone que su informe no será tenido en cuenta o si tiene dudas sobre las personas a las que debe informar, éste evaluará, de acuerdo con su juicio profesional y con el asesoramiento legal oportuno en su caso, quien es el destinatario apropiado de tal información (por ejemplo: Junta General, sociedad matriz, accionistas mayoritarios, etc.).

A las autoridades reguladoras (Banco de España, Comisión Nacional de Mercado de Valores, Dirección General de Seguros).

35. En relación con la presente Norma Técnica debe recordarse que el deber de secreto profesional establecido en los artículos 13 y 14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no resulta de aplicación frente a ciertas autoridades supervisoras en las circunstancias previstas en la Disposición Final Primera de dicha Ley, según la nueva redacción dada a su párrafo final por la Disposición Adicional Octava de la Ley 37/1998, de 16 de diciembre, de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, que establece:

"Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992, sobre Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las entidades financieras, o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados o de las instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre instituciones de inversión colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada, del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c) Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría".

36. En consecuencia, los incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad, conocidos por el auditor de cuentas, y que correspondan al contexto de las obligaciones a que se refiere la disposición transcrita en el párrafo anterior, deberán ser comunicados a las autoridades correspondientes.

ANEXO I

EJEMPLOS DE POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE AYUDAN A LA DIRECCIÓN EN EL DESEMPEÑO DE SUS RESPONSABILIDADES EN CUANTO A LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DE INCUMPLIMIENTOS DE LA NORMATIVA APLICABLE A LA ENTIDAD.

A continuación se exponen algunos ejemplos de políticas y procedimientos que pueden ayudar a la dirección en la prevención y detección de incumplimientos de la normativa aplicable a la entidad:

- Facilitar el conocimiento de la normativa aplicable y asegurarse de que los procedimientos operativos han sido diseñado para su cumplimiento.
- Establecimiento y ejecución de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, publicación e implantación de un código de conducta.
- Asegurar que los empleados están apropiadamente formados y entienden el código de conducta.
- Controlar el cumplimiento del código de conducta o adoptar medidas con los empleados que no lo cumplan.
- Disposición de asesores legales que asistan en el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- Mantenimiento de un registro de la normativa significativa que la entidad debe cumplir en su sector específico, y de un registro de reclamaciones.
- En las entidades de mayor dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de las responsabilidades adecuadas a:
 - La función de auditoría interna.
 - Un Comité de Auditoría.
 - Un Director de cumplimiento de normas.

ANEXO II

RECOMENDACIONES O ASPECTOS ORIENTATIVOS PARA LA CONSIDERACIÓN DEL AUDITOR DE POSIBLES INCUMPLIMIENTOS DE NORMATIVA APLICABLE

A continuación se enumeran algunos ejemplos que pueden ser indicativos de un eventual incumplimiento con la normativa de aplicación:

- Investigación por las autoridades públicas o pagos de multas o sanciones.
- Pago de servicios o prestaciones no especificados a asesores, terceros vinculados, o empleados, propios o de la administración.
- Comisiones de ventas o gastos de agentes que parezcan excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o por el sector, o en relación con los servicios efectivamente recibidos.
- Pagos importantes no habituales en metálico, o transferencias a cuentas corrientes cifradas
- Transacciones con empresas radicadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios dirigidos a países o personas distintos a aquellos de los que proceden dichos bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación.
- Noticias en los medios de comunicación, en relación con presuntos incumplimientos de la normativa aplicable.
- Existencia de un sistema contable que tiene fallos, bien de diseño, bien accidentales, en el suministro de evidencias adecuadas o suficientes.