

Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Errores e Irregularidades".

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, Nº 4), establecen, en el epígrafe 1.5.3, que: *"El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales"*.

Asimismo, en el apartado "Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales" de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece que: *"En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada"*.

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 errores e irregularidades 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 "Errores e Irregularidades", 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 18 de junio de 1999 (B.O.E., 7- 10-1999) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 38, de junio de 1999, 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 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 "errores e irregularidades", incluyendo determinadas modificaciones 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".

NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “ERRORES E IRREGULARIDADES”

Introducción

1. Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establecen en el epígrafe 1.5.3, lo siguiente:

El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas. Su trabajo no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

Asimismo, en el apartado “Objetivos de la Auditoría de Cuentas Anuales” de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, se establece lo siguiente:

“En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directivos o personal de la entidad auditada”.

2. El término “error” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a actos u omisiones no intencionados cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales, tales como:

- ◆ Errores aritméticos o de transcripción en los registros y datos contables.
- ◆ Inadvertencia o interpretación incorrecta de hechos.
- ◆ Aplicación incorrecta de principios y normas contables.

3. El término “irregularidad” se refiere, en el contexto de esta norma técnica, a los actos u omisiones intencionados, cometidos por uno o más individuos, sean de los administradores, de la dirección, de los empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales

La irregularidad puede suponer, entre otros:

- ◆ Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- ◆ Apropiación indebida y utilización irregular de activos.
- ◆ Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
- ◆ Registro de operaciones ficticias.

♦ Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.

4. Los errores e irregularidades tienen en su intencionalidad el factor primordial de diferenciación. Sin embargo, en ocasiones resulta difícil determinar dicha intencionalidad, sobre todo en aspectos relacionados con estimaciones contables o en aplicación e interpretación de principios y normas de contabilidad”.

5. Cualquier auditoría de cuentas anuales está sujeta al inevitable riesgo de que algunos errores e irregularidades significativos no sean detectados, incluso cuando se planifica y ejecuta adecuadamente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría. El riesgo de no detectar irregularidades es mayor que el de no descubrir errores, ya que normalmente la irregularidad va acompañada de actuaciones tendentes a ocultarlo, tales como colusiones, falsificaciones, omisiones deliberadas en el registro de transacciones o justificaciones inadecuadas al auditor.

El auditor llevará a cabo su actuación con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que puede encontrar circunstancias o hechos que indiquen la existencia de errores e irregularidades.

Objeto de la norma

6. El objeto de esta norma técnica es establecer los procedimientos que ha de aplicar el auditor, así como delimitar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades que afecten significativamente a la imagen fiel de las cuentas anuales, y en consecuencia su efecto en el informe de auditoría, así como la comunicación a la Dirección y en su caso a los Organismos Reguladores.

Ámbito de la norma

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

Responsabilidad de los Administradores y de la Dirección.

8. La prevención y detección de errores e irregularidades corresponde a los administradores y a la Dirección, a través de la implantación y funcionamiento continuado de los adecuados sistemas contables y de control interno. Dichos sistemas reducen pero no eliminan la posibilidad de errores e irregularidades.

Responsabilidad y actuación del auditor.

9. El auditor no es responsable de la prevención de errores e irregularidades. Sin embargo, al planificar la auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo de que las cuentas anuales estén afectadas por errores e irregularidades significativos y debe preguntar a la

Dirección y, en su caso, a los administradores si tienen conocimiento de la existencia de algún error e irregularidad significativo.

10. La existencia de sistemas de contabilidad y procedimientos de control interno eficientes reducen la posibilidad de errores e irregularidades en las cuentas anuales, aunque siempre hay riesgo de que los controles internos no funcionen tal como se diseñaron. Asimismo, cualquier sistema de contabilidad y de control interno puede ser ineficaz ante irregularidades ocasionadas por colusiones entre empleados o cometidas por la dirección.

11. Además de las debilidades detectadas del sistema contable y de control interno, pueden existir hechos o circunstancias que incrementen el riesgo de errores e irregularidades, tales como:

- ◆ Aspectos relativos a la integridad y competencia de la Dirección.
- ◆ Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad.
- ◆ Transacciones no habituales.
- ◆ Problemas en la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

En el Anexo a esta Norma se recogen algunos ejemplos de estos hechos y circunstancias.

12. Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades y errores significativos que pudieran existir y afecten significativamente a las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, se detecten adecuadamente.

En consecuencia, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada de que no se han producido errores e irregularidades que puedan tener un efecto significativo en las cuentas anuales, o de que si se han producido su efecto en éstas ha sido reflejado adecuadamente.

13. Debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten errores e irregularidades que afecten significativamente a las cuentas anuales. La posible detección posterior de éstos, relativos al período al que se refiere el informe del auditor, no implica por sí solo que éste no haya seguido los principios básicos y los procedimientos esenciales que rigen una auditoría. El cumplimiento por el auditor de las normas técnicas de auditoría se pone de manifiesto por la idoneidad de los procedimientos aplicados, los cuales deben haber tenido en consideración las circunstancias específicas del trabajo, así como por el reflejo de los resultados obtenidos en sus papeles de trabajo y en el informe de auditoría.

Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de errores o irregularidades.

14. Cuando de la aplicación de procedimientos de auditoría, diseñados teniendo en cuenta la evaluación del riesgo, se derivase la posible existencia de errores e irregularidades, el auditor debe evaluar sus efectos potenciales en las cuentas anuales. Si considera que son significativos, debe modificar los procedimientos previstos o aplicar otros adicionales.

15. La amplitud de procedimientos adicionales dependerá del criterio del auditor en relación con:

- a) La naturaleza de los errores o irregularidades que puedan presumirse;
- b) La probabilidad de que ocurran,

- c) La posibilidad de que un tipo concreto de error o irregularidad pueda tener efectos significativos en las cuentas anuales.

A menos que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, el auditor no debe asumir que un caso de error o irregularidad es un hecho aislado. Si la irregularidad o error debiera haber sido prevenido o detectado por el sistema de control interno, el auditor debe reconsiderar su evaluación previa del mismo y, si es necesario, ajustar la naturaleza, programación y amplitud de sus procedimientos sustantivos.

16. La aplicación de estos procedimientos adicionales normalmente llevará al auditor a confirmar o a desestimar sus dudas sobre la existencia de errores e irregularidades.

Cuando no se resuelvan las dudas acerca de la existencia de algún error o irregularidad como consecuencia de los procedimientos adicionales aplicados, el auditor debe considerar su efecto e incidencia en el informe de auditoría.

17. Asimismo, el auditor deberá considerar las implicaciones de los errores o irregularidades significativos en otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la Dirección.

En caso de errores o irregularidades no detectados por los controles internos o no incluidos en las manifestaciones efectuadas por la dirección, el auditor debe reconsiderar la evaluación efectuada del riesgo, así como la validez de las citadas manifestaciones de la Dirección.

Información de errores e irregularidades.

En el Informe de auditoría de las cuentas anuales.

18. Si el auditor concluye que el error o irregularidad tiene efecto significativo o muy significativo en las cuentas anuales y que no ha sido adecuadamente considerado en las mismas, debe emitir una opinión con salvedad o desfavorable, según proceda, de acuerdo con las normas técnicas de auditoría sobre informes.

19. Si la entidad o las circunstancias impiden al auditor la obtención de evidencia suficiente y adecuada para evaluar si existen o si es probable que se hayan producido errores o irregularidades 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.

A la Dirección

20. El auditor debe comunicar a la dirección, tan pronto como sea posible, la existencia de errores significativos o irregularidades, aun cuando estas últimas no tengan un efecto significativo en las cuentas anuales, de acuerdo con lo previsto en las Normas Técnicas de Auditoría.

21. Para determinar quién es el representante adecuado de la empresa que debe ser informado de los posibles errores significativos o irregularidades encontradas o previsibles, el auditor debe valorar todas las circunstancias del caso.

Con respecto a la irregularidad, debe analizar la posibilidad de que esté implicado algún miembro de la alta dirección. En la mayoría de los casos que suponen una irregularidad, es adecuado informar del asunto a un nivel organizativo de la entidad superior al de las personas presuntamente implicadas. Cuando los últimos responsables de la gerencia

tampoco estén exentos de dudas, normalmente el auditor debe obtener el adecuado asesoramiento legal como ayuda en la determinación de los procedimientos a seguir.

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

22. 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, de la que haya 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."

23. En consecuencia, los errores e irregularidades 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

EJEMPLOS DE HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN AUMENTAR EL RIESGO DE ERRORES E IRREGULARIDADES.

Aspectos relativos a la integridad y competencia de la dirección.

- ◆ La dirección está dominada por una persona o por un pequeño grupo y no existe consejo o comité de vigilancia con funcionamiento efectivo.
- ◆ Existe una estructura compleja en la entidad, que no parece justificada.
- ◆ Se omite continuamente la corrección de los puntos débiles en el control interno, cuando esas correcciones son viables.
- ◆ Existe una alta rotación en el personal clave de las áreas contable o financiera.
- ◆ Existe una infrautilización significativa y prolongada del personal del departamento de contabilidad.
- ◆ Se producen cambios frecuentes en los asesores legales o auditores.

Presiones no usuales tanto internas como externas a la Sociedad.

- ◆ La actividad es decreciente y aumentan los incobrables.
- ◆ El fondo de maniobra es inadecuado, debido a la disminución de los beneficios o a una expansión demasiado rápida.
- ◆ Se deteriora la calidad del beneficio a través, por ejemplo, del mayor riesgo en ventas a crédito, cambios en las prácticas comerciales o utilización de procedimientos contables que lo aumentan.
- ◆ La entidad necesita una tendencia al alza de los beneficios para mantener la cotización de sus acciones, a causa de una oferta pública prevista, de una absorción o por cualquier otra razón.
- ◆ La empresa tiene una inversión importante en una actividad o línea de producto sujeta a cambios rápidos.
- ◆ La entidad depende especialmente de unos pocos productos o clientes.
- ◆ Presión financiera sobre la alta dirección.
- ◆ Se ejerce presión sobre el personal del área contable para que finalice las cuentas anuales en un período de tiempo anormalmente breve.

Transacciones no habituales.

- ◆ Operaciones no habituales, especialmente si tienen lugar en momentos próximos al cierre del ejercicio, con efecto significativo en los resultados.

- ◆ Transacciones o tratamientos contables complejos.
- ◆ Transacciones con terceros vinculados con la empresa.
- ◆ Pagos a terceros (por ejemplo, a asesores legales, consultores o agentes) que parezcan excesivos en relación con los servicios prestados.

Problemas en la obtención de la evidencia suficiente y adecuada.

- ◆ Registros no adecuados, archivos incompletos, ajustes excesivos en libros y cuentas, y transacciones no registradas de acuerdo con procedimientos normales y excesivas cuentas de orden.
- ◆ Documentación inadecuada de las transacciones como, por ejemplo, ausencia de la debida autorización, soportes documentales no disponibles y alteración de los documentos (estos problemas de documentación tienen mayor importancia cuando se refieren a operaciones importantes o inusuales).
- ◆ Existencia de un excesivo número de diferencias entre los registros contables y las confirmaciones de terceros o bien de evidencias contradictorias o de cambios inexplicables en los ratios operativos.
- ◆ Se dan al auditor, por parte de la dirección, evasivas o respuestas poco razonables.

Algunos factores relacionados con el tratamiento informático de los datos, vinculados con las circunstancias y hechos mencionados en los puntos anteriores pueden incluir:

- ◆ Imposibilidad de extraer información de los archivos informáticos, debido a la falta de actualización o, incluso, a la ausencia de documentación de los registros o programas.
- ◆ Existencia de un amplio número de cambios en los programas que no han sido documentados, aprobados o verificados.
- ◆ Inadecuado cuadro global entre las transacciones en procedimiento automatizado y las bases de datos de las cuentas financieras.