

GPF-OCEX 1250: Consideración das disposicións legais e regulamentarias na auditoría de estados financeiros

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 250 e ISSAI 1250

Documento elaborado pola Comisión Técnica dos OCEX e aprobado pola Conferencia de Presidentes da ASOCEX o 17 de maio de 2016

I.	Introdución	
	Consideracións xerais	1
	Efecto das disposicións legais e regulamentarias	3
	Responsabilidade da dirección	4
	Responsabilidade do auditor	5
II.	Obxectivos	9
III.	Definicións	11
IV.	Consideracións relativas a leis e regulamentos nunha auditoría de estados financeiros	12
V.	Procedementos de auditoría cando se identifica ou existen indicios dun posible incumprimento	18
VI.	Comunicación de incumprimentos identificados ou da existencia de indicios dun posible incumprimento	22
VII.	Información sobre incumprimentos no informe de auditoría sobre os estados financeiros	25
VIII.	Documentación	29

I. Introducción

Consideracións xerais

1. Esta Guía práctica de fiscalización adapta a NIA-ES 250, “Consideración das disposicións legais e regulamentarias na auditoría de estados financeiros” ás circunstancias dos OCEX e proporciona orientacións adicionais sobre a mesma.

A NIA-ES 250 establece a obriga do auditor de considerar as disposicións legais e regulamentarias nunha auditoría de estados financeiros, pero non se aplica a outros encargos de auditoría nos que o auditor se comprometeu expresamente a analizar o cumprimento de leis e regulamentos e informar separadamente deles. Nestes últimos casos é aplicable a *GPF-OCEX 4001: As fiscalizacións de cumprimento da legalidade e modelos de informes*.

2. En xeral, as normas reguladoras dos OCEX establecen que os informes de fiscalización terán de pronunciarse, de acordo co alcance do traballo, sobre os seguintes puntos:
 - a) Determinar se a información financeira preséntase adecuadamente, de acordo cos principios contables que lle son de aplicación.
 - b) Determinar **se se cumpriu coa legalidade vixente** na xestión dos fondos públicos.
 - c) Avaliar se a xestión dos recursos humanos, materiais e dos fondos orzamentarios desenvolveuse de forma económica e eficiente.
 - d) Avaliar o grao de eficacia no logro dos obxectivos previstos.

Os informes deberán conter, no seu caso, un detalle sucinto das **infraccións, os abusos ou presuntas irregularidades** que se observaron.

As disposicións legais e regulamentarias ás que unha entidade está suxeita constitúen o seu marco normativo.

Efecto das disposicións legais e regulamentarias

3. O efecto das disposicións legais e regulamentarias sobre os estados financeiros varía considerablemente.

Algunhas disposicións teñen un **efecto directo** sobre os estados financeiros xa que determinan as cantidades e a información para revelar nos estados financeiros dunha entidade.

Outras disposicións deben cumprirse pola dirección ou establecen os preceptos conforme aos cales se autoriza á entidade para levar a cabo a súa actividade, pero **non teñen un efecto directo** sobre os estados financeiros da entidade. *(ISSAI-ES 200; P113) (NIA-ES 250; P2)*

No sector público pode haber, por exemplo, leis e regulamentos específicos sobre a concesión de subvencións e axudas por un órgano público cunha incidencia directa sobre os seus estados financeiros. O marco de información financeira pode incluír por exemplo informes orzamentarios ou de xestión, nese caso os auditores do sector público necesitarán posiblemente atender a leis e regulamentos específicos que incidan directa ou indirectamente nese tipo de información. *(ISSAI 1250; P6).*

Responsabilidade da dirección

4. É responsabilidade da dirección, baixo a supervisión dos responsables do goberno da entidade, asegurar que as actividades da entidade realízanse de conformidade coas disposicións legais e regulamentarias, incluído o cumprimento das que determinan as cantidades e información a revelar nos estados financeiros da entidade. *(NIA-ES 250; P3)*

Responsabilidade do auditor

5. Espérase que o auditor obteña unha seguridade razoable de que os estados financeiros, considerados no seu conxunto, estean libres de incorreccións materiais, por incumprimentos normativos, debidos a fraude ou erro. *(ISSAI-ES 200; P111) (NIA-ES 250; P5)*

Non obstante, o auditor non é responsable de previr incumprimentos e non se lle pode esixir que detecte todos os casos de incumprimento de calquera disposición legal ou regulamentaria. *(ISSAI-ES 200; P111) (NIA-ES 250; P4)*

6. Na realización dunha auditoría de estados financeiros de conformidade coas normas coherentes ou baseadas na ISSAI-ES 200, o auditor necesita ter un coñecemento do marco legal e regulamentario aplicable á entidade. *(ISSAI-ES 200; P112) (NIA-ES 250; P5)*
7. No contexto das disposicións legais e regulamentarias, os posibles efectos das limitacións inherentes á capacidade do auditor para detectar incorreccións materiais son maiores por razóns como as seguintes: *(NIA-ES 250; P5)*
- Existen numerosas disposicións legais e regulamentarias, relacionadas principalmente cos aspectos operativos da entidade, que habitualmente non afectan os estados financeiros e que non se teñen en conta nos sistemas da entidade relativos á información financeira.
 - O incumprimento pode implicar condutas orientadas a ocultalo, tales como a colusión, a falsificación, a omisión deliberada do rexistro de transaccións, a elusión dos controis pola dirección ou a realización de manifestacións intencionadamente erróneas ao auditor.
 - O que unha actuación constitúa un incumprimento é, en última instancia, unha cuestión que debe determinarse desde un punto de vista legal por un tribunal de xustiza.

Habitualmente, canto máis alleo sexa o incumprimento aos feitos e transaccións reflectidos nos estados financeiros, menos probable será que o auditor o detecte ou o recoñeza.

8. Pódense distinguir as responsabilidades do auditor en relación co cumprimento dos dous tipos de disposicións legais e regulamentarias sinaladas no apartado 3, as que teñen efecto directo ou indirecto na determinación das cantidades e información materiais a revelar nos estados financeiros. En consecuencia os procedementos de auditoría a aplicar tamén son distintos, como se sinala nos apartados 12 e 13. *(NIA-ES 250; P6 e P7)*

GPF-OCEX 1250: Consideración das disposicións legais e regulamentarias na auditoría de estados financeiros

II. Obxectivos

9. Nunha auditoría financeira no sector público os obxectivos van máis aló da emisión dunha opinión sobre se os estados financeiros foron elaborados, en todos os seus aspectos significativos, de acordo co marco de información financeira aplicable (é dicir, o alcance das NIA-ES).

O mandato de auditoría dun OCEX pode conter obxectivos adicionais, entre eles obrigas de auditoría ou de información, cando os auditores do sector público detectasen falta de conformidade coas normas en cuestións orzamentarias ou de rendición de contas, ou informen sobre a eficacia do control interno.

Non obstante, aínda non existindo obxectivos adicionais, os cidadáns poden esperar dos auditores do sector público que notifiquen calquera caso de falta de conformidade coas normas que detectasen durante a auditoría ou informen sobre a eficacia do control interno.

Os auditores do sector público terán presente estas expectativas e estarán alerta para detectar casos de incumprimento. (*ISSAI1250; P4*).

10. Os obxectivos do auditor son: (*NIA-ES 250 P10*).
- (a) obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada do cumprimento das disposicións legais e regulamentarias que, de forma xeralmente admitida, teñen un efecto directo na determinación de cantidades e información materiais a revelar nos estados financeiros;
 - (b) aplicar procedementos de auditoría específicos que axuden a identificar casos de incumprimento doutras disposicións legais e regulamentarias que poidan ter un efecto indirecto, pero material sobre os estados financeiros; e
 - (c) responder adecuadamente ó incumprimento ou á existencia de indicios dun incumprimento das disposicións legais e regulamentarias identificados durante a realización da auditoría.

III. Definicións

11. Para os efectos desta guía teranse en conta as seguintes definicións:

Incumprimento

Accións ou omisións da entidade, intencionadas ou non, que son contrarias ás disposicións legais e regulamentarias vixentes. Comprenden tanto as transaccións realizadas pola entidade, ou no seu nome, como as realizadas por conta da entidade, polos responsables do seu goberno, a dirección ou os empregados. O incumprimento non inclúe necesariamente condutas persoais inapropiadas (non relacionadas coas actividades da entidade) por parte dos responsables do goberno da entidade, a dirección ou os empregados da entidade. (*NIA-ES 250 P11*).

Nunha fiscalización cando utilicemos o termo incumprimento ten un significado máis amplo que o estritamente relativo aos actos ilegais (incumprimento de disposicións legais); os incumprimentos tamén poden referirse a estipulacións contractuais ou ás condicións de concesión de subvencións.

O termo infracción debe entenderse equivalente a “incumprimento”.

IV. Consideracións relativas a leis e regulamentos nunha auditoría de estados financeiros

12. O auditor debe identificar os riscos de incorrección material debidos ao incumprimento **directo e significativo** de leis, regulamentos ou outras disposicións. A identificación de tales riscos deberá basearse nun coñecemento xeral do marco legal e regulatorio aplicable á contorna específica no que opera a entidade auditada, incluíndo a forma en que esta cumpre con dito marco. (*ISSAI-ES 200; P110*) (*NIA-ES; P12*)

O auditor **debe obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada** relativa ao cumprimento das leis e regulamentos que poidan ter un efecto directo e significativo na determinación dos importes materiais e a información para revelar nos estados financeiros. (*ISSAI-ES 200; P110*) (*NIA-ES 250; P13*)

13. O auditor aplicará procedementos de auditoría co fin de axudar a identificar casos de incumprimento doutras disposicións legais e regulamentarias que **non teñen un efecto directo** sobre a información incluída nos estados financeiros, pero cuxo cumprimento pode ser fundamental para os aspectos operativos do negocio, para a capacidade da entidade de continuar coa súa actividade, ou para evitar sancións que poidan ter un efecto material nos estados financeiros (por exemplo, o cumprimento dos termos dunha licenza de explotación, o cumprimento de requirimentos legais de solvencia, ou o

GPF-OCEX 1250: Consideración das disposicións legais e regulamentarias na auditoría de estados financeiros

cumprimento de normas ambientais, etc). (NIA-ES 250; P14) (ISSAI-ES 200; P114)

Entre estes procedementos estarán:

- indagar ante a dirección e, cando cumpra, ante os responsables do goberno da entidade, sobre o cumprimento de ditas disposicións legais e regulamentarias por parte da entidade;
- inspeccionar as comunicacións escritas, se as houberse, coas correspondentes autoridades que concederon a licenza ou son responsables da regulación;
- revisar as actas de inspección ou calquera outras das que deba dispoñer a entidade
- lectura de actas do pleno, consello, padroado, ou calquera outro órgano colexiado;
- indagacións ante a dirección e os asesores xurídicos internos ou externos da entidade sobre posibles litixios, reclamacións e demandas; e
- realización de probas substantivas de detalle sobre determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar. (NIA-ES 250; PA11)

14. Durante a realización da auditoría, o auditor manterá unha especial atención á posibilidade de que outros procedementos de auditoría aplicados poidan alertarlle de casos de incumprimento identificados ou da existencia de indicios dun incumprimento. (NIA-ES 250; P15)

Tamén pode incluírse nesta análise os achados relativos ao incumprimento de leis e regulamentos procedentes doutras auditorías, por exemplo operativas, levadas a cabo polo OCEX ou auditorías realizadas polas intervencións. (ISSAI 1250; P8)

O mantemento do **escepticismo profesional** durante a auditoría, como require a ISSAI-ES 200, é importante neste contexto, tendo en conta a amplitude das disposicións legais e regulamentarias que afectan á entidade. (NIA-ES 250; P8)

15. A miúdo o marco de información financeira tamén pode incluír, entre outros, un informe orzamentario, un informe de asignacións de recursos ou un informe sobre os resultados. Cando o marco inclúa este tipo de información, o auditor deberá considerar as leis e regulamentos específicos que lle puidesen afectar directa ou indirectamente. Especialmente relevante pode resultar a contratación administrativa e a concesión de subvencións. (ISSAI-ES 200; P115)
16. O auditor solicitará á dirección e, cando cumpra, aos responsables do goberno da entidade que lle proporcionen **manifestacións escritas** de que revelaron ao auditor todos os casos coñecidos de incumprimento ou de existencia de indicios dun posible incumprimento das disposicións legais e regulamentarias cuxos efectos deban considerarse na preparación dos estados financeiros. (NIA-ES; P16)
17. En ausencia de incumprimentos identificados ou de indicios de incumprimento, non se require que nunha auditoría financeira aplíquese, no que respecta ao cumprimento das disposicións legais e regulamentarias pola entidade, máis procedementos de auditoría que os sinalados nos apartados 12 a 15. (NIA-ES 250; P17)

V. Procedementos de auditoría cando se identifica ou existen indicios dun posible incumprimento

18. Se o auditor ten coñecemento dun caso de incumprimento ou de existencia de indicios dun incumprimento das disposicións legais e regulamentarias, obterá: (NIA-ES 250; P18)
- (a) coñecemento da natureza do feito e das circunstancias nas que se produciu; e
- (b) información adicional para avaliar o posible efecto sobre os estados financeiros.
19. Discutirá a cuestión coa dirección. Se a dirección non proporciona información suficiente que corrobore que a entidade cumpre as disposicións legais e regulamentarias e, a xuízo do auditor, o efecto do posible incumprimento puidese ser material para os estados financeiros, o auditor considerará a necesidade de obter asesoramento xurídico. (NIA-ES 250; P19)
20. Se non pode obterse información suficiente sobre un incumprimento do que existen indicios, o auditor avaliará o efecto que a falta de evidencia de auditoría suficiente e adecuada ten sobre a opinión do auditor. (NIA-ES 250; P20)
21. O auditor avaliará as implicacións dun incumprimento en relación con outros aspectos da auditoría, incluídas a valoración do risco polo auditor e a fiabilidade das manifestacións escritas, e adoptará as medidas adecuadas. (NIA-ES 250; P21)

GPF-OCEX 1250: Consideración das disposicións legais e regulamentarias na auditoría de estados financeiros

As implicacións de casos específicos de incumprimento identificados polo auditor dependerán da relación da comisión do acto e, no seu caso, da súa ocultación con actividades de control específicas, así como do nivel da dirección ou dos empregados involucrados, especialmente cando se deriven da participación da máis alta autoridade dentro da entidade. *(NIA-ES 250; PA17)*

VI. Comunicación de incumprimentos identificados ou da existencia de indicios dun posible incumprimento

22. Os asuntos que involucren o incumprimento de leis e regulamentos e que cheguen a ser do coñecemento do auditor durante o curso da auditoría deberán comunicarse á dirección, salvo que sexan claramente insignificantes.

Non obstante, o mandato de auditoría ou as obrigas das entidades públicas que deriven das leis, regulamentos ou outras disposicións poden expor obxectivos adicionais, como a responsabilidade de informar sobre todos os casos de incumprimento da normativa, inclusive os claramente insignificantes. *(ISSAI-ES 200; P116) (NIA-ES 250; P22)*

23. Se se identifica ou se ten indicios dun incumprimento das disposicións legais e regulamentarias, determinarase se o OCEX ten algunha obriga legal de comunicar o incumprimento identificado ou a existencia de indicios de incumprimento a partes alleas á entidade. *(NIA-ES 250; P28)*
24. Os supostos de fraude, responsabilidade contable ou delito que presuntamente puidesen detectarse serán tratados de acordo co previsto na GPF-OCEX 1240.

VII. Información sobre incumprimentos no informe de auditoría sobre os estados financeiros

25. Se o auditor conclúe que o incumprimento ten un efecto material sobre os estados financeiros, e que non foi adecuadamente reflectido neles, o auditor expresará, de acordo con GPF-OCEX 1730 unha opinión con excepcións ou unha opinión desfavorable sobre os estados financeiros. *(NIA-ES 250; P25)*
26. Se a dirección ou os responsables do goberno da entidade impiden ao auditor obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada para avaliar se se produciu ou é probable que se produciu un incumprimento que poida ser material para os estados financeiros, o auditor expresará unha opinión con excepcións ou denegará a opinión sobre os estados financeiros por limitación ao alcance da auditoría, de conformidade con GPF-OCEX 1730. *(NIA-ES 250; P26)*
27. Se, debido a limitacións impostas polas circunstancias e non pola dirección ou polos responsables do goberno da entidade, o auditor non pode determinar se se produciu un incumprimento, o auditor avaliará o efecto sobre a súa opinión, de conformidade con GPF-OCEX 1730. *(NIA-ES 250; P27)*
28. O enfoque máis amplo de información no sector público pode, por exemplo, incluír a obriga de expresar unha opinión separada respecto ao cumprimento da entidade auditada coas leis e regulamentos ou informar dos casos de incumprimento. Estes obxectivos adicionais trátanse na GPF-OCEX 4001.

Non obstante, aínda onde non existan ditos obxectivos adicionais, pode haber expectativas públicas xerais respecto de que a ICEX informe de calquera incumprimento ante as autoridades e os usuarios dos informes. Polo tanto, os auditores deberán ter en mente ditas expectativas e manterse alerta ante casos de incumprimento. *(ISSAI-ES 200; P117)*

VIII. Documentación

29. Farase constar na documentación de auditoría os incumprimentos identificados, ou os indicios de incumprimento, das disposicións legais e regulamentarias e os resultados das discusións coa dirección e, cando cumpra, cos responsables do goberno da entidade, así como con partes alleas á entidade. *(NIA-ES 250; P29)*

A documentación relativa a estes achados pode incluír, por exemplo: *(NIA-ES 250; PA21)*

- Copias de rexistros ou de documentos.
- Actas de discusións mantidas coa dirección, os responsables do goberno da entidade ou partes alleas á entidade.