

**Antonio Minguillón Roy**

Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la  
Comunidad Valenciana

# Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX



## 1. Introducción

Los órganos de control externo españoles (OCEX) tienen encomendada expresamente en sus leyes de creación la realización de auditorías en las que deben verificar, entre otras cosas, el cumplimiento de la legalidad por parte de los entes auditados. Junto con las auditorías financieras conforman las auditorías de regularidad, que son el “producto” más común de los OCEX.

El mandato legal también suele establecer ciertas exigencias respecto de la obligación de informar de situaciones irregulares que se hayan podido detectar en el curso de la auditoría.

Los “Principios y Normas de Auditoría del Sector Público” (PNASP) elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control Externo de España, recogen estos requerimientos legales y en el apartado “3.2.5 Revisión del cumplimiento legal”, establecen el principio de que “Deberá revisarse el **cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables**”, que se desarrolla en varias normas, unas de las cuales, la “3.2.5.3 Detección de situaciones irregulares” señala que “El auditor deberá establecer controles y procedimientos de auditoría para tener una certeza razonable de detectar los errores, las **irregularidades y los actos ilegales que puedan repercutir de forma importante sobre los resultados de la auditoría**”.

Dado que los PNASP regulan esta cuestión de forma muy escueta, y como se señala en el último párrafo de la exposición de motivos, en todo lo no regulado explícitamente en dichas normas “se aplicarán los principios y normas de auditoría generalmente aceptados a nivel nacional e internacional, y especialmente las normas técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”, debemos analizar estas normas para determinar los procedimientos de auditoría que deben desarrollarse en una fiscalización.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), como reflejo de la importancia que tiene la materia también en relación con la

auditoría financiera del sector privado, ha aprobado dos normas técnicas de auditoría, una sobre “cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada” y otra sobre “errores e irregularidades”<sup>1</sup>.

Aunque independientemente de si una auditoría es realizada en el sector privado o público, los principios básicos son los mismos, hay que tener presente que “*el cumplimiento de las leyes y reglamentos es importante en la auditoría del sector público, puesto que tanto los organismos como los programas, las actividades y las funciones emanan de leyes y obedecen a principios y reglas más específicos que en el caso del sector privado*”<sup>2</sup>. Por este motivo la aplicación de las citadas normas del ICAC en el sector público requiere que sean matizadas y adaptadas a las especiales circunstancias y requerimientos legales de las administraciones públicas, teniendo en cuenta para ello lo establecido en otras normas de auditoría, principalmente de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) de la IGAE, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)<sup>3</sup> de la IFAC con las observaciones del Comité del Sector Público, y las normas de aquellas organizaciones fiscalizadoras de primera fila mundial que han desarrollado esta materia en su práctica profesional.

Los PNASP recalcan la importancia de estas cuestiones al señalar que una de las notas que distinguen la auditoría del sector público de la auditoría del sector privado es “*el mayor énfasis que los órganos de control externo deben de poner en el cumplimiento de la legalidad*”, circunstancia que está implícita en el mismo concepto de **fiscalización**.

En definitiva, la naturaleza del mandato legal del auditor público establece una serie de exigencias respecto del tratamiento de las irregularidades e incumplimientos de la normativa en las fiscalizaciones más estrictas que en la auditoría privada. Además ambas materias tienen unas características que aconsejan su análisis y regulación técnica conjunta, ya que frecuentemente son aspectos inseparables de un mismo hecho.

El objetivo de este artículo no es hacer una descripción completa y comentada de las normas aplicables, sino señalar y destacar una serie de cuestiones que, a juicio del autor, son importantes para matizar las dos normas técnicas de auditoría del ICAC antes señaladas, de forma que se puedan aplicar satisfacto-

riamente en las fiscalizaciones de los OCEX, teniendo en cuenta los requerimientos legales de éstos.

Una puntualización adicional. Aunque las vigentes normas del ICAC y de la IFAC tratan las irregularidades y los errores de forma conjunta, la tendencia actual es separar el estudio de las irregularidades de los errores. El IFAC tiene en proyecto revisar su actual NIA 240 para que sea monográfica sobre el fraude y darle más énfasis a este tema, en línea con el SAS 99 del ASB-AICPA aprobado el año pasado, con el que pretende converger.

## 2. Definiciones

Los PNASP y en general las diferentes leyes reguladoras de los OCEX hacen referencia a los conceptos de “incumplimientos” (a veces referido como “infracciones”) e “irregularidades” pero no precisan de forma clara y uniforme el significado de los mismos, por tanto, conviene delimitar el significado de estos y otros conceptos clave que van a ser utilizados en este trabajo.

El término **incumplimiento** se refiere a actos, intencionados o no, por acción u omisión, llevados a cabo por la entidad fiscalizada, 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. Además, en una fiscalización cuando se utilice el término incumplimiento tendrá un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales (incumplimiento de leyes y otras disposiciones legales), ya que incluye también violaciones de las estipulaciones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones<sup>4</sup>.

Se denomina **abuso** a toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública se desvía de las expectativas sociales de conducta prudente<sup>5</sup>. Abuso es diferente de incumplimiento o irregularidad, cuando sucede un abuso, no se produce el incumplimiento de ninguna norma o contrato. Dado el carácter subjetivo de su determinación, no se debe esperar obtener una seguridad razonable de su detección en el curso de una fiscalización.

El término **irregularidad** se refiere a los actos u omisiones intencionados, cometidos por uno o más indivi-

<sup>1</sup> Publicadas en el BOICAC nº 47 de septiembre de 2001.

<sup>2</sup> Apartado 3.2.5 de los PNASP.

<sup>3</sup> NIA 240 “La responsabilidad del auditor al considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros” y NIA 250 “Evaluación del cumplimiento de la legislación y de la regulación en la auditoría de los estados financieros”.

<sup>4</sup> Así se señala tanto en el apartado 5.6.7 de las NASP de la IGAE, como en el “*Estudio 3.- Auditoría de cumplimiento de la legalidad. Una perspectiva del sector público*” publicado en octubre de 1994 por el Comité del Sector Público de la IFAC.

<sup>5</sup> Ver apartado 6.3.8.2 de las NASP de la IGAE.

## Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX

duos, 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. En algunas normas de auditoría<sup>6</sup> y publicaciones se utiliza el término **fraude**, que en auditoría tiene el mismo significado que irregularidad.

Además, según la NIA 240, al analizar las irregularidades se deben distinguir dos tipos principales:

- a) **Formulación fraudulenta de los estados financieros.** Son las inexactitudes intencionadas u omisiones de importes o de información en los estados financieros con objeto de engañar a los usuarios de los mismos. Esta irregularidad puede suponer, entre otros:
  - Manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos.
  - 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.
- b) **Apropiación indebida y utilización irregular de activos.** La apropiación indebida de activos puede ser llevada a cabo de varias formas (incluyendo malversación de la recaudación, robo de activos tangibles o intangibles o provocando que la entidad pague por bienes o servicios no recibidos). A menudo es acompañada por registros o documentos falsos, engañosos, posiblemente creados para burlar controles y/o ocultar el hecho de la desaparición de los activos.

En el ámbito del sector público una irregularidad estará, de ordinario, íntimamente ligada a un incumplimiento de la normativa y en algunos supuestos (por ejemplo, la apropiación indebida que se ha señalado en el apartado b) del párrafo anterior) revestirá unas consecuencias, especialmente graves ya que podrían calificarse de **responsabilidad contable**, concepto que, por la especial complejidad de su estudio e implicaciones, no va a ser abordado en este trabajo.

Aunque, como he señalado, gran parte de las irregularidades que pueden detectarse en una fiscalización conllevan a su vez algún tipo de incumplimiento de la normativa, no siempre sucede esto ya que pueden darse algunas irregularidades del tipo de formulación fraudu-

lenta de los estados financieros en las que no se produce el incumplimiento formal de ninguna norma, pero en las que por ejemplo, se puede estar mal interpretando intencionadamente una norma de valoración contable con objeto de alterar el resultado contable.

Esta íntima relación entre irregularidades e incumplimientos hace necesario su estudio conjunto y su consideración también conjunta en la planificación y ejecución de las fiscalizaciones<sup>7</sup>.

El factor primordial que diferencia el error de la irregularidad o fraude es la intencionalidad. A menudo es difícil de determinar si existe intencionalidad, en especial en aspectos relacionados con estimaciones contables o con la aplicación de principios contables. Por ejemplo, una estimación para contabilizar una provisión para cubrir riesgos de un plan de despidos futuros o para grandes reparaciones puede no ser razonable debido a un error en su elaboración o puede ser un intento intencionado de manipular los estados financieros.

Aunque las auditorías no están diseñadas para determinar intencionalidades, el auditor tiene la responsabilidad de planear y ejecutar la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de inexactitudes, tanto si son intencionados como si no lo son.

### 3. Alcance del trabajo

Cuando hablamos de la **normativa aplicable** que debe ser revisada en una fiscalización, debemos tener en cuenta que, en general, las entidades del sector público están sujetas a normas más numerosas y específicas que las organizaciones del sector privado. El marco normativo consiste en un conjunto de normas jerarquizadas que, dependiendo del ente auditado, podrían incluir elementos tales como:

- Derecho internacional (por ejemplo directivas y reglamentos de la U.E.).
- La Constitución.
- Leyes.
- Reglamentos desarrollo de las leyes.
- Disposiciones estatales, regionales o municipales dentro del alcance de los respectivos órganos legislativos y administraciones.

<sup>6</sup> Por ejemplo en la NIA 240 "La responsabilidad del auditor al considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros", en las normas de auditoría de INTOSAI o en la SAS 99 de la ASB- AICPA "Considerations of Fraud in a Financial Statement Audit". También en las NASP de la IGAE (apartado 5.6.6).

<sup>7</sup> De acuerdo con este criterio, la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana aprobó el 16 de junio de 2003 la Directriz técnica de fiscalización nº 4 "Errores, irregularidades e incumplimientos de la normativa aplicable".

- Disposiciones constitutivas de entidades públicas.
- Decisiones de comités ministeriales o de consejerías.
- Disposiciones relativas a subvenciones o incluidas en contratos.
- Jurisprudencia de los tribunales.

La naturaleza y extensión de las normas aplicables varían según el tipo de entidad sometida a fiscalización, ya que algunas entidades están sometidas a requisitos legales más exhaustivos que otras y a un superior nivel de cumplimiento. Esta circunstancia afectará a la forma en que se deba realizar la fiscalización.

El **alcance** respecto de las normas que se deben considerar en la revisión del cumplimiento dependerá de la naturaleza del mandato legal y del tipo de auditoría a realizar. Cuando se efectúa una auditoría financiera en el sector privado, el auditor debe considerar aquellas normas que, si fueran violadas, harían que los estados financieros estuvieran significativamente mal presentados, y diseñar los procedimientos de auditoría para detectar incumplimientos e irregularidades que tengan un efecto significativo sobre aquellos.

Sin embargo, el cumplimiento de la normativa adquiere una especial importancia en el ámbito del sector público, ya que toda su actividad financiera está sometida al principio de legalidad, y el uso de los caudales públicos tiende a imponer una mayor exigencia en cuanto a la detección de incumplimientos e irregularidades.

En consecuencia, en las fiscalizaciones el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el aplicado normalmente en las auditorías financieras del sector privado y los auditores pueden verse requeridos a responder a mayores expectativas públicas en relación con esas materias. De ordinario se dedicará parte de los programas de trabajo a revisar el cumplimiento de la normativa, de aquellos aspectos que en función de las circunstancias sean considerados significativos como, por ejemplo, la contratación administrativa, subvenciones, etc.

Además del énfasis especial que, con carácter general, el cumplimiento de la normativa tiene en las auditorías financieras del sector público, en muchas ocasiones se realizarán auditorías cuyo único objetivo será la revisión del cumplimiento de la legalidad, con independencia de la repercusión, material o no, que los potenciales incumplimientos de la normativa puedan tener sobre los estados financieros de la entidad fiscalizada. Este tipo de auditorías cuyo objetivo lo constituye la verificación del cumplimiento de la lega-

lidad constituyen el segundo componente de las auditorías de regularidad.

Al ser la legislación aplicable muy prolija, **no se debe esperar que se revise toda la normativa** que tenga alguna relación con la entidad auditada. El auditor debe decidir de forma responsable y razonada sobre las normas que se deben revisar, debiendo precisarse el alcance en la memoria de planificación y en el informe final de la fiscalización.

No obstante, aunque el trabajo de auditoría no tiene como objetivo, ni está diseñado para detectar todas las irregularidades e incumplimientos de la normativa que pudieran existir en los estados financieros fiscalizados, podría darse el caso de que un OCEX fuera requerido por su Parlamento para llevar a cabo un trabajo especial de investigación sobre la existencia de irregularidades o incumplimientos de la normativa en determinada área o entidad. En estos casos se llevarán a cabo procedimientos que excederán los que se realizan en las fiscalizaciones ordinarias de regularidad.

#### 4. Importancia relativa

El concepto de importancia relativa tiene unos componentes cuantitativos y otros cualitativos. Los primeros se utilizarán, por lo general, en la auditoría financiera para la evaluación de la importancia relativa de las inexactitudes contenidas en los estados financieros debidas a irregularidades e incumplimientos de la normativa. Los segundos son de especial trascendencia en auditorías de regularidad del sector público por la complejidad de su entramado normativo y por su sujeción al principio de legalidad, utilizándose con frecuencia en el ámbito de la auditoría de cumplimiento el término significatividad que, aunque sinónimo de materialidad, recoge con mayor aceptación los aspectos cualitativos que deben ser considerados<sup>8</sup>.

Para poder establecer los criterios cualitativos de la materialidad, se deberá partir de los objetivos que se establezcan para la revisión de la legalidad, de manera que será significativo para el auditor todo aquello que afecte a estos objetivos.

En las fiscalizaciones, **el umbral de significatividad del entorno de cumplimiento** mantenido por la entidad o de un incumplimiento concreto del marco normativo **será normalmente más bajo que en las auditorías del sector privado**, debido a que la rendición de cuentas de la entidad es pública y a la notoriedad y la repercusión de sus actividades.

Otro punto importante que debe tenerse en cuenta en una fiscalización es que la significatividad y el

<sup>8</sup> No obstante, nunca debe olvidarse que son términos sinónimos y que ambos incluyen componentes cualitativos y cuantitativos.

### Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX

riesgo asociado con una norma en particular puede ser muy diferente de aquel referido a la aserción de los estados financieros relacionada con el mismo concepto. Por ejemplo, un determinado contrato puede que no sea cuantitativamente significativo en relación con el presupuesto anual de la entidad fiscalizada, pero sus características particulares puede que lo conviertan en significativo.

Una vez finalizado el trabajo de campo el auditor debe evaluar la significatividad de todos los casos de incumplimiento e irregularidades detectados, ya que no todas las incidencias se deben incluir necesariamente en el informe. Al efectuar esa evaluación se tendrán en cuenta los siguientes factores<sup>9</sup>:

- La materialidad cuantitativa del incumplimiento, ya que podría no ser aconsejable informar de un incumplimiento que se refiere a un importe reducido.
- El efecto acumulado de incidencias in materiales.
- La importancia del incumplimiento en relación con el mandato legislativo de la entidad.
- La jerarquía legal de la norma violada (un incumplimiento de una ley es más grave que el incumplimiento de una resolución administrativa).
- El grado de extensión/intensificación del incumplimiento. Por ejemplo, una situación que un año no es significativa y se incluye en el informe como una recomendación, si va extendiéndose y la dirección no adopta medidas correctoras, al año siguiente puede informarse como un incumplimiento.
- La motivación tras el incumplimiento. Un suceso accidental será tratado de forma diferente que un incumplimiento voluntario y deliberado (fraude).
- La claridad de la situación. Por ejemplo, un caso jurídicamente discutible, sobre el que se mantienen posturas o interpretaciones jurídicas discrepantes entre la entidad y el auditor o los servicios jurídicos del OCEX, tendrá un tratamiento diferente que un incumplimiento claro e indiscutible de una norma.
- La necesidad de informar a los parlamentarios después de considerar el grado de interés, la sensibilidad pública o parlamentaria sobre la materia, o conocida una necesidad al respecto.
- Las acciones correctivas que pudiera haber adoptado la entidad para subsanar el incumplimiento detectado o prevenir futuros incumplimientos.

- El impacto del informe, de acuerdo con la percepción que se tenga de la capacidad para influir en la entidad o en el gobierno, para reaccionar y cambiar la situación indeseada.

En cualquier caso, y sujeto a su mandato legal, el auditor debe hacer uso de su **criterio o juicio profesional** al valorar la importancia relativa de los posibles incumplimientos y/o irregularidades. No obstante, en algunos casos especiales, se puede requerir que se informe de todos los casos de incumplimiento o irregularidades con independencia de su significatividad.

#### 5. Responsabilidad de los administradores y de la dirección del ente fiscalizado

La responsabilidad en relación con la prevención y detección de incumplimientos e irregularidades corresponde a los administradores y a la dirección de la entidad fiscalizada.

#### 6. Responsabilidades del auditor

El auditor no es responsable de la prevención de las irregularidades e incumplimientos de la normativa aplicable que pueda cometer la entidad fiscalizada.

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 existe el riesgo de que posibles irregularidades e incumplimientos de la normativa aplicable puedan afectar significativamente a los estados financieros, por lo que debe realizar su trabajo de forma que tales irregularidades e incumplimientos puedan ser razonablemente detectados. Además, debe tenerse presente que los auditores públicos tienen una responsabilidad más amplia en relación con las irregularidades e incumplimientos que el potencial impacto que estas tengan sobre los estados financieros.

Aunque los procedimientos de auditoría pueden permitir identificar situaciones de abuso, fraudes o actos ilegales, **no garantizan** el descubrimiento de todas las posibles incidencias que se hayan podido cometer. El posterior descubrimiento de una de esas situaciones, ocurridas en el período sometido a auditoría no significa que el trabajo del equipo auditor haya sido inadecuado, siempre y cuando éste haya cumplido las normas técnicas de auditoría aplicables.

<sup>9</sup> Ver párrafo 6.8 del Manuel de vérification annuelle, del Auditor General de Canadá, enero 2003.

Es muy importante que al planificar la auditoría, el auditor entreviste a la dirección de la entidad fiscalizada con la siguiente finalidad:

- a) Para conocer la evaluación de la dirección del riesgo de que las cuentas anuales contengan inexactitudes significativas provocadas por algún tipo de irregularidad, o de que existan incumplimientos significativos.
- b) Para conocer los sistemas contables y de control interno que la dirección ha establecido para controlar ese riesgo.
- c) Para conocer los sistemas contables y de control interno que la dirección ha establecido para prevenir y detectar errores.
- d) Para determinar si la dirección tiene conocimiento de la existencia de alguna irregularidad o fraude que afecte a la entidad o sospecha de alguna que esté investigando.

La auditoría de las cuentas anuales está sujeta al **riesgo inevitable** de que no se detecten irregularidades e 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.

La tendencia a nivel internacional en las revisiones de las normas técnicas de auditoría sobre la materia es enfatizar la necesidad de que el auditor planifique y ejecute la auditoría con una actitud de **escepticismo profesional**, reconociendo que su trabajo puede poner de manifiesto circunstancias o hechos que indiquen la existencia de errores e irregularidades, o que pueden llevarle a cuestionar el cumplimiento de la normativa aplicable por parte de la entidad.

El escepticismo profesional es una actitud que requiere una mentalidad no conformista, inquisitiva y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

En la obtención y evaluación de la evidencia, los miembros del equipo de auditoría no deben quedar satisfechos si no obtienen suficiente evidencia convincente, no siendo en este sentido suficiente el hecho de que tengan la firme convicción de que la dirección y los empleados son honestos. Esto significa que, aunque no debe asumirse que la dirección y los empleados son deshonestos, tampoco debe darse por sentado que son incuestionablemente honestos. Por tanto, las manifestaciones realizadas por la dirección y los empleados no sustituirán la obtención de evidencia suficiente y adecuada para realizar las conclusiones del trabajo de auditoría.

No obstante, salvo que en el curso de la auditoría se evidencie lo contrario, el auditor puede aceptar los apuntes contables y los documentos como genuinos.

Una auditoría de regularidad raramente contempla la autenticación de la documentación, ni los auditores están cualificados para ello, ni se espera que sean expertos en la materia. Solamente cuando existan indicios o sospechas fundadas de que se ha manipulado la documentación probatoria se efectuarán procedimientos adicionales para cotejar su autenticidad.

Para asegurar que los miembros del equipo de auditoría son conocedores de sus obligaciones profesionales se debe realizar, en la fase de planificación, una reunión de los miembros del equipo para:

- a) Comentar la probabilidad de que puedan existir inexactitudes significativas en los estados financieros a fiscalizar debido a irregularidades o incumplimientos y las áreas donde pueden producirse.
- b) Los procedimientos más adecuados para su detección.
- c) Insistir en la importancia de adoptar una adecuada actitud de escepticismo profesional.

Durante esta reunión del equipo<sup>10</sup>, deben plantearse preguntas como: "si alguien quisiera cometer un fraude, ¿cómo lo haría?". Para ser más efectiva, debe ser una discusión abierta entre los miembros del equipo sobre los distintos tipos de fraude que pueden darse, y es importante que ninguna persona, ni siquiera el máximo responsable del trabajo, domine la discusión, y todos aporten sus puntos de vista.

En esta discusión sobre cómo puede cometerse un fraude y quien puede estar implicado, el equipo debe tener presente los factores que normalmente se dan en las situaciones de fraude:

1. Los que crean incentivos o presiones sobre los empleados/directivos para cometer fraude.
2. Los que proporcionan la oportunidad para cometer el fraude.
3. Los que indican una cultura o entorno que favorece pensar que el fraude es un comportamiento aceptable.

Esta reunión debe documentarse en los papeles de trabajo, dejando constancia de cuándo y cómo se desarrolló, los miembros del equipo que participaron y los temas tratados.

## **7. Procedimientos para verificar el cumplimiento de la normativa**

La relación existente entre las normas aplicables a una entidad y su relación con los estados financieros varían considerablemente. Algunas tienen una relación directa en la preparación de los estados financieros y otras disposiciones proporcionan un marco normativo en el cual la entidad desarrolla su actividad.

<sup>10</sup> Ver comentarios al respecto en la AICPA Newsletter de Octubre 2002.

### Consideraciones sobre los incumplimientos de la normativa e irregularidades en las fiscalizaciones realizadas por los OCEX

En algunos casos, como sucede habitualmente en el sector público, las entidades operan en un entorno con un nivel elevado de regulaciones. Por consiguiente, para planificar adecuadamente su trabajo de auditoría, el auditor debe obtener un conocimiento general del marco normativo que afecta a la entidad, tanto la legislación de general aplicación, la del sector en el que opera y la específica de la entidad acerca de las operaciones sometidas a revisión, y de cómo la entidad está cumpliendo con ella. Si no fuera así existe el riesgo de que los procedimientos de auditoría no se diseñen a la medida de las necesidades específicas de la auditoría o de que sean ejecutados inadecuadamente.

Por ello, con objeto de diseñar procedimientos relevantes para verificar el cumplimiento de la normativa, el auditor debe<sup>11</sup>:

- a) Identificar las normas que pueden tener un interés o efecto significativo para los destinatarios del informe (parlamentarios en especial, público en general, etc.), y aquellas que tienen un efecto directo en la cuantificación de determinadas partidas de los estados financieros fiscalizados.
- b) Posteriormente, para cada norma relevante, el auditor debe identificar aquellas provisiones (disposiciones específicas como artículos, conjunto de artículos o partes de los mismos) de la normativa que tengan un carácter significativo.

Para cada provisión significativa, el auditor estudiará y evaluará aquellos controles internos relacionados, diseñará los procedimientos de auditoría más eficientes y verificará su cumplimiento.

Para desarrollar satisfactoriamente esta metodología debe entenderse qué significa que las normas/provisiones pueden tener un efecto directo o indirecto. Las que tienen un efecto directo sobre los estados financieros son aquellas que especifican:

- la naturaleza y el importe de las transacciones relacionadas (p.e. para el cálculo del impuesto sobre sociedades o las que señalan limitaciones para determinados gastos o endeudamiento),
- el método usado para registrar determinadas transacciones (como normas para reconocer los ingresos o los gastos), o
- el tipo y cantidad de información que debe ser incluida o divulgada en los estados financieros (como p.e. el estado de la deuda).

Las normas con efecto indirecto son aquellas que se refieren más a aspectos operacionales de la entidad

que a aspectos financieros o contables y su efecto sobre los estados financieros es indirecto (puede limitarse a registrar o divulgar información sobre contingencias por eventuales incumplimientos). Ejemplo de normas indirectas son las relativas a cuestiones medioambientales, seguridad en el trabajo y salud.

En una auditoría financiera del sector privado el auditor será responsable de establecer procedimientos de auditoría que permitan, razonablemente, detectar aquellos incumplimientos de normas que tengan un efecto directo y material sobre los estados financieros.

Entre los procedimientos generales que ayudan al auditor a identificar eventuales incumplimientos significativos de aquella normativa aplicable que deba ser tenida en cuenta en la preparación de las cuentas anuales estará:

- Preguntar a la dirección si la entidad cumple con tal normativa.
- Debe evaluar la eficacia del control interno en el terreno de la legalidad.
- Lectura de las actas de juntas de accionistas, consejos de administración, órganos de dirección, etc.
- Lectura de la correspondencia con las autoridades reguladoras.
- Confirmación de los asesores legales y de la dirección sobre los posibles litigios o reclamaciones.
- Solicitar información sobre los litigios, las reclamaciones y los procedimientos en los que está involucrada la entidad.
- Obtener confirmación escrita de la dirección, en la "Carta de Manifestaciones de la Dirección", sobre cualquier incumplimiento de la normativa aplicable que pudiera conocer la dirección

Finalmente, 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.

### 8. Procedimientos cuando hay indicios de incumplimiento

Cuando el auditor detecte un eventual incumplimiento de la normativa aplicable, deberá entender la naturaleza del hecho y las circunstancias en las que ha

<sup>11</sup> Basado en la metodología del Financial Audit Manual del GAO, sección 245.

sucedido, así como obtener suficiente información adicional para evaluar su posible efecto en las cuentas anuales.

Si tras su análisis considera que puede tener un efecto significativo en las cuentas anuales, debe documentar debidamente sus conclusiones y comentarlas con la dirección de la entidad auditada.

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.

Los auditores deberán consultar con los servicios jurídicos del OCEX cuando surjan problemas en la interpretación de la legislación aplicable.

## 9. Procedimientos cuando hay indicios de la existencia de irregularidades

Basándose en la evaluación del riesgo, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para obtener seguridad razonable de que las irregularidades 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 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.

A menos que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, **el auditor no debe asumir que un caso de irregularidad es un hecho aislado**. Si la irregularidad debiera haber sido prevenida o detectada 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.

La aplicación de estos procedimientos adicionales normalmente llevará al auditor a confirmar o a desestimar sus dudas sobre la existencia de irregularidades. Cuando no se resuelvan las dudas acerca de la existencia de alguna irregularidad como consecuencia de los procedimientos adicionales aplicados, el auditor debe considerar su efecto e incidencia en el informe de auditoría.

Asimismo, el auditor deberá considerar las implicaciones de las irregularidades significativas en otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección.

## 10. Procedimientos cuando hay indicios de actos delictivos

Cuando en el curso de la fiscalización se observe la existencia de algún indicio de actos o conductas que presuntamente puedan considerarse delictivas, que de acuerdo con la Ley de Enjuiciamiento Criminal deben ser obligatoriamente denunciados ante la autoridad judicial, el responsable de la auditoría los pondrá, inmediatamente y sin esperar a que concluya la auditoría, en conocimiento de la Secretaría General, presidente o pleno de su OCEX, de acuerdo con el procedimiento que se tenga establecido, para que proceda de la forma más oportuna conforme a derecho.

## 11. Consideraciones sobre el informe

En relación con el informe, también existen diferencias importantes entre sector privado y público, tanto por la importancia que informar sobre el cumplimiento de la legislación aplicable y sobre la posible existencia de fraude tiene en el sector público en general, como porque, normalmente, los OCEX no tienen contemplado emitir informes privados a la dirección de la entidad.

Los informes se pronunciarán, de forma clara y sucinta, sobre si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos y deberán contener, en su caso, un detalle de los incumplimientos, los abusos o presuntas irregularidades de carácter significativo que se hayan observado.

La información sobre el grado de incumplimiento deberá situarse en una perspectiva adecuada con el objeto de que el lector del informe pueda juzgar su importancia. Se debe señalar, por tanto, la relación que guardan los incumplimientos detectados con el universo o el número total de casos examinados y serán cuantificados en términos de valor monetario cuando sea posible y apropiado.

A la hora de redactar el informe, y elegir la **terminología**, es muy importante tener en cuenta que la determinación de si un acto o una situación constituye o no incumplimiento de una norma es una cuestión jurídica que puede exceder de las atribuciones del auditor. No debe perderse de vista que, aunque los auditores tienen la responsabilidad de determinar si, en su opinión, las transacciones implicadas son conformes con las normas aplicables, la determinación de si un acto concreto constituye o es probable que constituya un incumplimiento puede requerir la intervención de los servicios jurídicos de los OCEX, si bien en última instancia la determinación sobre si ese acto es ilegal es una cuestión para la que sólo están facultados los tribunales.