

SECCIÓN AU 250

CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGULACIONES EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	
Alcance de esta Sección	1
Efectos de leyes y regulaciones	2
Responsabilidad por el cumplimiento de leyes y regulaciones	3-8
Fecha de vigencia	9
Objetivos	10
Definición	11
Requerimientos	
La consideración del auditor del cumplimiento de leyes y regulaciones	12-16
Procedimientos de auditoría cuando se sospecha o identifica un incumplimiento	17-20
Informar sobre la sospecha o identificación de un incumplimiento	21-27
Documentación	28
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Responsabilidad por el cumplimiento de leyes y regulaciones	A1-A7
La consideración del auditor del cumplimiento de leyes y regulaciones	A8-A18
Procedimientos de auditoría cuando se sospecha o identifica un incumplimiento	A19-A25
Informar sobre la sospecha o identificación de un incumplimiento	A26-A29
Documentación	A30

SECCIÓN AU 250

CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGULACIONES EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Introducción

Alcance de esta Sección

1. Esta Sección trata la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros. Esta Sección no es aplicable a otros trabajos con cierto nivel de seguridad en los cuales el auditor es específicamente contratado para efectuar pruebas e informar separadamente sobre el cumplimiento de leyes o regulaciones específicos.⁽¹⁾

Efectos de leyes y regulaciones

2. El efecto de leyes y regulaciones sobre los estados financieros varía considerablemente. Esas leyes y regulaciones a las cuales está sujeta una entidad, representan el marco legal y regulatorio. Las cláusulas de algunas leyes y regulaciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros en los que se determinan los montos y revelaciones informados y las revelaciones en los estados financieros de una entidad. Otras leyes y regulaciones tienen que ser cumplidas por la Administración o establecen cláusulas bajo las cuales se permite que la entidad desarrolle su negocio, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de una entidad. Algunas entidades operan en industrias altamente reguladas (tales como bancos y empresas químicas). Otras sólo están sujetas a las numerosas leyes y regulaciones relacionadas generalmente a los aspectos operativos del negocio (tales como aquellas relacionadas con seguridad industrial y salud, y de igualdad de oportunidades en el trabajo). El incumplimiento de leyes y regulaciones puede resultar en multas, litigios u otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros.

Responsabilidad por el cumplimiento de leyes y regulaciones (Ver párrafos A1-A7)

Responsabilidad de la Administración

3. Es responsabilidad de la Administración bajo la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, asegurar que las operaciones de la entidad sean efectuadas de acuerdo con las cláusulas de las leyes y regulaciones, incluyendo el cumplimiento de las cláusulas de leyes y regulaciones que determinan los montos y revelaciones informados en los estados financieros de una entidad.

⁽¹⁾ Sección AU 935, *Auditorías de Cumplimiento*, se ocupa de las auditorías de cumplimiento realizadas de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las normas para las auditorías financieras bajo Normas de Auditoría Gubernamental y requerimientos de auditoría gubernamental.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta Sección están diseñados para ayudar al auditor a identificar representaciones incorrectas significativas en los estados financieros debido al incumplimiento de leyes y regulaciones. Sin embargo, el auditor no es responsable por prevenir el incumplimiento y no puede esperarse que detecte los incumplimientos de todas las leyes y regulaciones.
5. El auditor es responsable por obtener una seguridad razonable que los estados financieros tomados como un todo están exentos de representaciones incorrectas significativas, ya sea causadas por fraude o error.⁽¹⁾ Al efectuar una auditoría de estados financieros, el auditor toma en cuenta el marco legal y regulatorio aplicable. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable que algunas representaciones incorrectas significativas en los estados financieros puedan no ser detectadas, aún, cuándo la auditoría sea correctamente planificada y efectuada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs).⁽²⁾ Dentro del contexto de las leyes y regulaciones, el potencial efecto de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor de detectar representaciones incorrectas significativas son mayores debido a las siguientes razones:
 - Muchas leyes y regulaciones relacionadas principalmente con los aspectos operacionales de una entidad típicamente no afectan a los estados financieros y no son captados por los sistemas de información de la entidad pertinentes al proceso de preparación y presentación de información financiera.
 - El incumplimiento puede involucrar conductas diseñadas para ocultarlo, tales como la colusión, falsificación, falta deliberada en registrar las transacciones, el caso omiso intencional que haga la Administración de los controles o las representaciones incorrectas intencionales hechas al auditor.
 - Si un acto constituye un incumplimiento, es en última instancia, un asunto para ser determinado legalmente, tal como por los Tribunales de Justicia.

Normalmente, mientras más alejado se encuentre el incumplimiento de los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor tome conocimiento de, o reconozca, el incumplimiento.

6. Esta Sección distingue las responsabilidades del auditor en relación al cumplimiento de la entidad, con las siguientes dos categorías de leyes y regulaciones:

⁽¹⁾ Ver párrafo 12 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

⁽²⁾ Ver párrafo A49 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

- a. Las cláusulas de esas leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en la determinación de montos y revelaciones significativo en los estados financieros, tales como leyes y regulaciones de impuestos y de pensiones. (Ver párrafo 13)
- b. Las cláusulas de otras leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo sobre la determinación de montos y revelaciones en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser:
 - i. fundamental para los aspectos operacionales del negocio;
 - ii. fundamental para la capacidad de la entidad para continuar con su negocio, o;
 - iii. necesario para que la entidad evite penalidades significativas.

(por ejemplo, el cumplimiento de los términos de un permiso de operación, requerimientos regulatorios de solvencia o regulaciones ambientales). Por lo tanto, el incumplimiento con tales leyes y regulaciones pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros. (Ver párrafo 14)

- 7. En esta Sección se especifican distintos requerimientos son especificados para cada una de las categorías de leyes y regulaciones antes mencionadas. Para la categoría mencionada en el párrafo 6.a, la responsabilidad del auditor es obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada con montos y revelaciones significativos en los estados financieros que son determinados por las cláusulas de esas leyes y regulaciones. Para la categoría mencionada en el párrafo 6.b, la responsabilidad del auditor está limitada a efectuar procedimientos de auditoría específicos que puedan identificar el incumplimiento con esas leyes y regulaciones que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros.
- 8. Esta Sección requiere que el auditor se mantenga alerta a la posibilidad que otros procedimientos de auditoría aplicados con el objetivo de formarse una opinión sobre los estados financieros, puedan revelar y hacer que el auditor tome conocimiento de instancias de sospecha o de identificación de un incumplimiento de leyes y regulaciones. Dentro de este contexto, es importante mantener escepticismo profesional durante toda la auditoría, como lo requiere la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*,⁽¹⁾ dado el alcance de las leyes y regulaciones que afectan a la entidad.

⁽¹⁾ Ver párrafo 17 de la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Fecha de vigencia

9. Esta Sección tiene vigencia para auditorías de estados financieros por los períodos terminados el o con posterioridad al 31 de diciembre de 2023.

Objetivos

10. Los objetivos del auditor son:
 - a. Obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría respecto a montos y revelaciones significativos en los estados financieros que son determinados por las cláusulas de esas leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en su determinación; (Ver párrafo 6.a)
 - b. Efectuar procedimientos de auditoría específicos que pueden identificar instancias de incumplimiento con otras leyes y regulaciones que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros, (Ver párrafo 6.b), y;
 - c. Responder en forma apropiada al incumplimiento o sospecha de un incumplimiento de leyes y regulaciones identificado durante la auditoría.

Definición

11. Para los propósitos de esta Sección, al término incumplimiento le ha sido atribuido el siguiente significado:

Incumplimiento. Actos omitidos o cometidos por la entidad, ya sea intencionalmente, o no, que son contrarios a las leyes y regulaciones prevalentes. Tales actos incluyen transacciones efectuadas por la entidad o por cuenta de ésta, o representada por los encargados del Gobierno Corporativo, la Administración, o los empleados. El incumplimiento no incluye la conducta inapropiada personal (no relacionada con las actividades de negocios de la entidad) de los encargados del Gobierno Corporativo, la Administración o los empleados de la entidad.

Requerimientos

La consideración del auditor del cumplimiento de leyes y regulaciones

12. Como parte de obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, de acuerdo con la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*,⁽¹⁾ el auditor debiera obtener un entendimiento general de lo siguiente: (Ver párrafo A8)

⁽¹⁾ Ver párrafo 12 de la Sección AU 315, *Entendimiento de la Entidad y de su Entorno y Evaluar los Riesgos de Representaciones Incorrectas Significativas*.

- a. El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad y a la industria o sector en los cuales opera la entidad.
 - b. Cómo la entidad cumple con ese marco.
- 13. El auditor debiera obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada con montos y revelaciones significativos en los estados financieros que son determinados por las cláusulas de esas leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en su determinación (Ver párrafo 6.a). (Ver párrafos A9–A11)
- 14. El auditor debiera efectuar los siguientes procedimientos de auditoría que pueden identificar instancias de incumplimiento con otras leyes y regulaciones que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros (Ver párrafo 6.b): (Ver párrafos A12–A15)
 - a. Indagar a la Administración y, cuándo fuere apropiado, a los encargados del Gobierno Corporativo, respecto a si la entidad ha cumplido con tales leyes y regulaciones.
 - b. Inspeccionar correspondencia, si hubiere, con las autoridades que otorgan permisos de operación u organismos reguladores pertinentes. (Ver párrafo A16)
- 15. Durante la auditoría el auditor debiera mantenerse alerta a la posibilidad que otros procedimientos de auditoría aplicados pudieran ponerlo en conocimiento de instancias de sospecha o de identificación de un incumplimiento de las leyes y regulaciones. (Ver párrafos A17–A18)
- 16. En la ausencia de sospecha o de identificación de un incumplimiento, no se requiere que el auditor efectúe procedimientos de auditoría relacionados con el cumplimiento de la entidad con leyes y regulaciones, fuera de los indicados en los párrafos 12–15 de esta Sección y de los requerimientos de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*, en relación a la solicitud de representaciones escritas de la Administración con respecto al cumplimiento de la entidad con leyes y regulaciones.⁽⁶⁾

Procedimientos de auditoría cuando se sospecha o identifica un incumplimiento

- 17. Si el auditor toma conocimiento de información relacionada con una instancia de sospecha o de identificación de un incumplimiento de leyes o regulaciones, el auditor debiera obtener: (Ver párrafos A19–A20)
 - a. Un entendimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en que ha ocurrido, y;

⁽⁶⁾ Ver párrafo 13 de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*.

b. Información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ver párrafo A21)

18. Si el auditor sospecha que pueda existir un incumplimiento, éste debiera analizar el asunto con la Administración (o con un nivel superior de quienes estén involucrados en el incumplimiento sospechado, si fuere posible) y, cuándo fuere apropiado, con los encargados del Gobierno Corporativo. Si la Administración o, cuándo fuere apropiado, los encargados del Gobierno Corporativo, no proporcionan suficiente información que respalde que la entidad ha cumplido con las leyes y regulaciones y, a juicio del auditor, el efecto del incumplimiento sospechado puede ser significativo para los estados financieros, el auditor debiera considerar la necesidad de obtener asesoría legal. (Ver párrafos A22–A23)
19. Si no se puede obtener suficiente información respecto a una sospecha de incumplimiento, el auditor debiera evaluar el efecto de la falta de suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la opinión del auditor.
20. El auditor debiera evaluar las implicancias del incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgos del auditor y de la fiabilidad de las representaciones escritas⁽⁷⁾ y tomar acciones apropiadas. (Ver párrafos A24–A25)

Informar sobre la sospecha o identificación de un incumplimiento

Informar el incumplimiento a los encargados del Gobierno Corporativo

21. A menos que todos los encargados del Gobierno Corporativo estén involucrados en la Administración de la entidad y en conocimiento de los asuntos que involucran incumplimientos identificados o sospechas de incumplimiento ya comunicados por el auditor,⁽⁸⁾ el auditor debiera comunicar a los encargados del Gobierno Corporativo los asuntos que involucran el incumplimiento de leyes y regulaciones respecto de aquellos que toma conocimiento durante el transcurso de la auditoría, excepto cuando los asuntos se considerarían claramente irrelevantes. (Ver párrafo A26)
22. Si, a juicio del auditor, se considera que el incumplimiento mencionado en el párrafo 21 es intencional y significativo, el auditor debiera comunicar el asunto a los encargados del Gobierno Corporativo tan pronto como fuere posible.
23. Si el auditor sospecha que la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo están involucrados en incumplimientos, el auditor debiera comunicar el

⁽⁷⁾ Ver párrafos 22–26 de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*.

⁽⁸⁾ Ver párrafo 9 de la Sección AU 260, *La Comunicación del Auditor con los Encargados del Gobierno Corporativo*.

asunto al nivel próximo más alto de autoridad en la entidad, si existe. Cuando no existe una autoridad superior, o si el auditor considera que la comunicación puede no generar una reacción o no sabe quién es la persona a la cual informar, el auditor debiera considerar la necesidad de obtener asesoría legal.

Informar el incumplimiento en el informe del auditor sobre los estados financieros

24. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto significativo sobre los estados financieros y no ha sido adecuadamente reflejado en los estados financieros, el auditor debiera de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*,⁽⁹⁾ expresar una opinión con salvedades o adversa sobre los estados financieros. (Ver párrafo A27)
25. Si la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo impiden que el auditor obtenga suficiente y apropiada evidencia de auditoría para evaluar si el incumplimiento que puede ser significativo para los estados financieros ha ocurrido o es probable que ocurra, el auditor debiera expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros, sobre la base de una limitación al alcance de la auditoría de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.⁽¹⁰⁾ (Ver párrafo A27)
26. Si el auditor no puede determinar si ha ocurrido un incumplimiento debido a limitaciones impuestas por las circunstancias en vez de por la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo, el auditor debiera evaluar el efecto sobre la opinión del auditor, de acuerdo con la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.⁽¹¹⁾

Informar el incumplimiento a los organismos reguladores y autoridades competentes

27. Si el auditor ha identificado o sospecha de un incumplimiento de leyes y regulaciones, el auditor debiera determinar si éste tiene una responsabilidad de informar los incumplimientos identificados o sospechas de incumplimiento a terceros fuera de la entidad. (Ver párrafos A28–A29)

Documentación

28. El auditor debiera incluir en la documentación de auditoría una descripción de los incumplimientos identificados o sospechados de leyes y regulaciones y los resultados de las reuniones de análisis con la Administración y, cuándo fuere

⁽⁹⁾ Ver párrafos 8-9 de la Sección AU 705, *Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente*.

⁽¹⁰⁾ Pie de página, eliminado en versión original en inglés.

⁽¹¹⁾ Pie de página, eliminado en versión original en inglés.

aplicable, con los encargados del Gobierno Corporativo y terceros dentro o fuera de la entidad.⁽¹²⁾ (Ver párrafo A30)

Guías de aplicación y otro material explicativo

Responsabilidad por el cumplimiento de leyes y regulaciones (Ver párrafos 3-8)

Responsabilidad de la Administración

- A1.** Es responsabilidad de la Administración, con la supervisión de los encargados del Gobierno Corporativo, asegurar que las operaciones de la entidad sean efectuadas de acuerdo con leyes y regulaciones. Las leyes y las regulaciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad en diferentes maneras (por ejemplo, en forma más directa, pueden afectar las revelaciones requeridas de la entidad en los estados financieros, o pueden recomendar el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable). También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunas de las cuales serán reconocidas en los estados financieros de la entidad. Además, las leyes y regulaciones pueden contemplar la imposición de multas en los casos de incumplimiento.
- A2.** Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para ayudar en la prevención y detección de incumplimiento de leyes y regulaciones:
- Monitorear los requerimientos legales y asegurar que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir con esos requerimientos.
 - Implementar y operar sistemas de control interno apropiados.
 - Desarrollar, comunicar y seguir un código de ética o código de conducta.
 - Asegurar que los empleados sean correctamente entrenados y entienden el código de ética o el código de conducta.
 - Monitorear el cumplimiento del código de ética o código de conducta y tomando acciones apropiadas para disciplinar a los empleados que no cumplan con éste.
 - Contratar asesores legales para ayudar en el monitoreo de los requerimientos legales.

⁽¹²⁾ Ver párrafos 8-12 y A8 de la Sección AU 230, *Documentación de Auditoría*.

- Mantener un registro de las leyes y regulaciones significativas con las cuales debe cumplir la entidad dentro de su industria en particular y, además, un registro de quejas.

En entidades más grandes, estas políticas y procedimientos pueden ser complementadas mediante la asignación de responsabilidades apropiadas a los siguientes:

- Una función de auditoría interna.
- Un comité de auditoría.
- Una función legal.
- Una función de cumplimiento.

Responsabilidad del auditor

- A3.** Debido a las limitaciones inherentes descritas en el párrafo 5, una auditoría efectuada de acuerdo con NAGAs no proporciona ninguna seguridad que todos los incumplimientos de leyes y regulaciones serán detectados o que será revelado cualquier pasivo contingente que resulte de los incumplimientos.
- A4.** El incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones puede resultar en una representación incorrecta significativa de los estados financieros. La detección de incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar otros aspectos de la auditoría, incluyendo, por ejemplo, la consideración del auditor de la integridad de la Administración o de los empleados. El incumplimiento puede ser el resultado de una actividad fraudulenta. La Sección AU 240, *Consideración de Fraude en una Auditoría de Estados Financieros*, trata la responsabilidad del auditor si es detectado un fraude o una sospecha de fraude.
- A5.** Respecto de si un acto representa un incumplimiento con leyes y regulaciones, esto es un asunto a ser determinado legalmente, lo cual, normalmente está más allá de la competencia profesional del auditor para ser realizado. Sin embargo, el entrenamiento, experiencia y el entendimiento de la entidad y de su industria o sector, pueden proporcionarle al auditor una base para reconocer que algunos actos de los que toma conocimiento el auditor puedan constituir el incumplimiento de leyes y regulaciones.
- A6.** De acuerdo con requerimientos del marco normativo legal específicos, el auditor puede ser requerido específicamente a informar, como parte de la auditoría de los estados financieros, respecto a si la entidad cumple con ciertas cláusulas de leyes o regulaciones. En estas circunstancias, la Sección AU 806, *Informar sobre el Cumplimiento de Aspectos de Acuerdos Contractuales o requerimientos de organismos reguladores relacionados con estados financieros auditados*, y Sección AU 935, *Auditorías de Cumplimiento*, establecen cómo estas responsabilidades de

auditoría son tratadas en el informe del auditor. Además, cuándo existen requerimientos del marco normativo legal específicos para informar, puede ser necesario que el plan de auditoría incluya pruebas apropiadas del cumplimiento con estas cláusulas de las leyes y regulaciones.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

- A7.** Los auditores de entidades gubernamentales pueden tener responsabilidades adicionales de informar en relación con la consideración de leyes y regulaciones relacionadas con la auditoría de estados financieros, o pueden ampliarse a otros aspectos de las operaciones de la entidad.⁽¹³⁾

La consideración del auditor del cumplimiento de leyes y regulaciones

Obtener un entendimiento del marco legal y regulatorio (Ver párrafo 12)

- A8.** Para obtener un entendimiento general del marco legal y regulatorio y cómo la entidad cumple con ese marco, el auditor puede, por ejemplo:
- Utilizar el entendimiento actual del auditor de la industria de la entidad y factores regulatorios y otros factores externos;
 - Actualizar el entendimiento de esas leyes y regulaciones que determinan directamente los montos informados y las revelaciones en los estados financieros;
 - Indagar a la Administración respecto a otras leyes y regulaciones que se pueda esperar que tengan un efecto importante sobre las operaciones de la entidad;
 - Indagar a la Administración respecto a las políticas y procedimientos de la entidad relacionadas con el cumplimiento de leyes y regulaciones (incluyendo las prevenciones del incumplimiento), si fuere apropiado;
 - Indagar a la Administración respecto a las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar los reclamos por litigios;
 - Indagar a la Administración respecto al uso de directivas emitidas por la entidad y las representaciones periódicas obtenidas por la entidad de la Administración a niveles apropiados de autoridad relacionadas con el cumplimiento de leyes y regulaciones, y;
 - Considerar el conocimiento del auditor del historial de la entidad de incumplimientos con leyes y regulaciones.

⁽¹³⁾ Ver Sección AU 935 *Auditorías de Cumplimiento*

Leyes y regulaciones generalmente reconocidas de tener un efecto directo sobre la determinación de montos y revelaciones significativos en los estados financieros (Ver párrafo 13)

A9. Ciertas leyes y regulaciones son bien conocidas por la entidad y dentro de la industria o sector de la entidad y son pertinentes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el párrafo 6.a). Generalmente, estas leyes y regulaciones son directamente pertinentes en la determinación de montos y de revelaciones significativos en los estados financieros y claramente evidentes para el auditor. Estos podrían incluir aquellos relacionados con, por ejemplo:

- El formato y contenido de los estados financieros (por ejemplo, requerimientos obligatorios impuestos por el marco normativo legal);
- Asuntos de preparación y presentación de temas financieros específicos a la industria;
- Contabilización de transacciones bajo contratos gubernamentales (por ejemplo, leyes y regulaciones que pueden afectar el monto de ingresos a devengar), o;
- El devengamiento o reconocimiento de gastos relacionados con impuesto a la renta o con costos de pensiones.

A10. Algunas cláusulas en esas leyes y regulaciones pueden ser directamente pertinentes a afirmaciones específicas en los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones para impuesto a la renta), mientras que otras pueden ser directamente pertinentes a los estados financieros tomados como un todo. La responsabilidad del auditor respecto a representaciones incorrectas resultantes del incumplimiento de leyes y regulaciones, que tienen un efecto directo sobre la determinación de montos y de revelaciones significativos en los estados financieros, es la misma que para las representaciones incorrectas ocasionadas por error o fraude como se describe en la Sección AU 200, *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Efectuar una Auditoría de Acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

A11. El incumplimiento de otras cláusulas de tales leyes y regulaciones y las leyes y regulaciones descritas en el párrafo 6.b pueden resultar en multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyos costos pueden requerir ser provisionados o revelados en los estados financieros, pero que no se considera que tengan un efecto directo sobre los estados financieros, como se describe en el párrafo 6.a.

Procedimientos para identificar instancias de incumplimiento—Otras leyes y regulaciones
(Ver párrafo 14)

- A12.** Ciertas otras leyes y regulaciones pueden necesitar especial atención por el auditor debido a que tienen un efecto importante sobre las operaciones de la entidad (como se describe en el párrafo 6.b). El incumplimiento de leyes y regulaciones que tienen un efecto importante sobre las operaciones de la entidad puede resultar en que la entidad cese sus operaciones o cuestionar la continuidad de la entidad como una empresa en marcha. Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos que le impone el permiso de operación de la entidad u otro derecho para efectuar sus operaciones, podría tener tal tipo de impacto (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o de inversión).
- A13.** Muchas leyes y regulaciones relacionadas principalmente con los aspectos operacionales de la entidad, no afectan directamente a los estados financieros (su efecto sobre los estados financieros, es indirecto) y no son captadas por los sistemas de información de la entidad pertinentes para la preparación y presentación de información financiera. Su efecto indirecto, puede resultar de la necesidad de revelar un pasivo contingente, debido a una imputación o la determinación de un incumplimiento identificado o sospechado. Esas otras leyes y regulaciones pueden incluir las relacionadas con la compra y venta de acciones, seguridad y salud laboral, el control sobre alimentos y drogas, protección ambiental, igualdad de las condiciones de empleo, acuerdos de fijación de precios y otras violaciones que atentan contra la libertad de comercio. Un auditor puede no tener una base suficiente para reconocer posibles incumplimientos con tales leyes y regulaciones.
- A14.** Para la categoría referida en el párrafo 6.b, la responsabilidad del auditor está limitada a efectuar procedimientos de auditoría específicos (Ver párrafo 14) que pueden identificar incumplimientos con esas leyes y regulaciones que pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros. Aún, cuándo esos procedimientos sean efectuados, el auditor puede no tomar conocimiento de la existencia de un incumplimiento a menos que exista evidencia de incumplimiento en los registros, documentos u otra información normalmente inspeccionados en una auditoría de estados financieros.
- A15.** Debido a que las consecuencias de otras leyes y regulaciones sobre la preparación y presentación de información financiera pueden variar dependiendo de las operaciones de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos por el párrafo 14, tienen por objetivo poner en conocimiento del auditor las instancias de incumplimiento de leyes y regulaciones que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros.
- A16.** En algunos casos, la cantidad de correspondencia de la entidad con autoridades que otorgan permisos de operación u organismos reguladores es voluminosa. Al utilizar el juicio profesional en tales circunstancias, el auditor puede considerar lo siguiente al determinar el alcance de la inspección que pueda identificar instancias de incumplimiento:

- La naturaleza de la entidad.
- La naturaleza y tipo de correspondencia.

Incumplimiento que llega a conocimiento del auditor por otros procedimientos de auditoría (Ver párrafo 15)

A17. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden hacer que el auditor tome conocimiento de instancias de incumplimiento o de una sospecha de incumplimiento de leyes y regulaciones. Por ejemplo, tales procedimientos de auditoría pueden incluir lo siguiente:

- Lecturas de actas.
- Indagar a la Administración y a los consejeros legales internos y externos de la entidad, respecto a litigios, demandas y reclamos.
- Efectuar pruebas sustantivas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

A18. Debido a que el efecto de leyes y regulaciones sobre los estados financieros pueden variar considerablemente, las representaciones escritas, requeridas por la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*, proporcionan la evidencia de auditoría necesaria respecto al conocimiento que tenga la Administración de la identificación o sospecha de un incumplimiento de leyes y regulaciones, cuyos efectos pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros. Sin embargo, las representaciones escritas no proporcionan suficiente y apropiada evidencia de auditoría por sí mismas y, por lo tanto, no afectan a la naturaleza y alcance de la otra evidencia de auditoría que debe ser obtenida por el auditor.⁽¹⁴⁾

Procedimientos de auditoría cuando se sospecha o identifica un incumplimiento

Indicios de incumplimiento de leyes y regulaciones (Ver párrafo 17)

A19. Si llega a conocimiento del auditor la existencia de, o información respecto a, los siguientes asuntos, ello puede ser indicativo de un incumplimiento de leyes y regulaciones:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores y de departamentos gubernamentales, o el pago de multas y otras penalidades.
- Pagos por servicios no especificados o por préstamos a consultores, partes relacionadas, empleados o funcionarios o empleados gubernamentales.

⁽¹⁴⁾ Ver párrafo 4 de la Sección AU 580, *Representaciones Escritas*.

- Comisiones por ventas u honorarios a agentes que parecen ser excesivos en relación con los normalmente pagados por la entidad o dentro de su industria, o en relación a los servicios efectivamente recibidos.
- Compras efectuadas a precios significativamente por encima o por debajo del precio de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, compras mediante cheques al portador, o trasposos a cuentas bancarias numeradas o confidenciales.
- Transacciones inusuales con compañías establecidas en paraísos tributarios.
- Pagos por bienes o servicios, realizados a países distintos, de los que originaron los bienes y servicios.
- Existencia de un sistema de información que falla, ya sea por diseño o por accidente, para proporcionar un rastro de auditoría adecuado, o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas, o transacciones incorrectamente contabilizadas.
- Comentarios adversos de los medios de comunicación.
- Incumplimiento de leyes o regulaciones mencionado en informes de revisiones efectuadas por organismos reguladores que se han dado a conocer al auditor.
- Incumplimiento en la presentación de declaraciones de impuestos o el pago de impuestos o de derechos al Gobierno u honorarios similares que son normales en la industria de la entidad o en la naturaleza de su negocio.

Obtener un entendimiento de la sospecha o identificación de un acto de incumplimiento
(Ver párrafo 17)

A20. Los procedimientos que el auditor puede efectuar para cumplir con los requerimientos del párrafo 17, incluyen los siguientes:

- Examinar la documentación sustentatoria, tales como facturas, cheques pagados y acuerdos y compararlos con los registros contables.
- Confirmar información significativa relacionada con el asunto con la contraparte de la transacción o con intermediarios, tales como bancos o abogados.
- Determinar si la transacción ha sido debidamente autorizada.

- Considerar si otras transacciones o hechos similares pueden haber ocurrido y aplicar procedimientos para identificarlos.

Asuntos pertinentes para la evaluación del auditor (Ver párrafo 17.b)

A21. Los asuntos pertinentes para la evaluación del auditor del posible efecto sobre los estados financieros incluyen los siguientes:

- El efecto cuantitativo de un incumplimiento. Las potenciales consecuencias financieras del incumplimiento de leyes y regulaciones sobre los estados financieros pueden incluir la imposición de multas, penalidades o daños, la amenaza de una expropiación de activos, discontinuación forzada de las operaciones y litigios.
- La importancia relativa cualitativa del efecto de un incumplimiento. Por ejemplo, un pago ilegal de un monto que de otro modo no sería significativo, podría serlo si existe una posibilidad razonable que podría resultar en un pasivo contingente significativo o una pérdida significativa de ingresos.
- Respecto a si las consecuencias financieras potenciales requieren ser provisionadas o reveladas de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Por ejemplo, si ingresos o utilidades significativos se originan de transacciones que involucran incumplimiento o si el incumplimiento genera riesgos significativos asociados con ingresos o utilidades significativos, tal como una pérdida de una importante relación de negocios, esa información puede requerir revelación. Las contingencias de pérdidas resultantes de un incumplimiento que puede requerir revelación, pueden ser evaluadas de la misma manera que otras pérdidas contingentes de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Respecto a si las consecuencias financieras potenciales son tan serias que puedan hacer cuestionar la presentación razonable de los estados financieros o de otro modo, hacer que los estados financieros induzcan a interpretaciones erróneas.

Procedimientos de auditoría (Ver párrafo 18)

A22. El auditor puede reunirse para analizar sus hallazgos con los encargados del Gobierno Corporativo cuando ellos puedan proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los encargados del Gobierno Corporativo tienen el mismo entendimiento de los hechos y circunstancias pertinentes a las transacciones o hechos que han derivado en la posibilidad de un incumplimiento de leyes y regulaciones.

A23. Si la Administración o, si fuere apropiado los encargados del Gobierno Corporativo, no proporcionan suficiente información al auditor que, de hecho, la entidad cumple con las leyes y regulaciones, el auditor puede considerar apropiado consultar con el asesor legal interno de la entidad o con asesores legales externos, respecto a la aplicación de las leyes y regulaciones a las circunstancias incluyendo la posibilidad de fraude y los posibles efectos sobre los estados financieros. El auditor puede solicitar a la Administración que planifique tal tipo de consulta con el asesor legal de la entidad. Si no se considera apropiado consultar con el asesor legal de la entidad, o si el auditor no está satisfecho con la opinión del asesor legal, el auditor puede considerar apropiado consultar a su propio asesor legal respecto a si la violación de una ley o regulación está involucrada, las posibles consecuencias legales, incluyendo la posibilidad de fraude y que acción posterior, si hubiere, puede tomar el auditor.

Evaluación de las implicancias de un incumplimiento (Ver párrafo 20)

A24. Como lo requiere el párrafo 20, el auditor evalúa las implicancias de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgos hecha por el auditor y la fiabilidad de las representaciones escritas. Las implicancias de instancias particulares de un incumplimiento identificado por el auditor, dependerá de la relación al perpetrar y ocultar, si hubiere, el acto a controles específicos de y del nivel de Administración y de empleados involucrados, especialmente las implicancias que surgen del involucramiento de la autoridad más alta dentro de la entidad.

A25. El auditor puede considerar si es necesario retirarse del trabajo, cuándo ello fuere posible de acuerdo con la ley y regulación aplicable, cuándo la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo no toman las acciones correctivas que el auditor considera apropiadas en las circunstancias, aún, cuando el incumplimiento sea no significativo para los estados financieros. Los factores que pueden afectar a la decisión del auditor pueden incluir las implicancias que no se tomen acciones correctivas, lo cual puede afectar la capacidad del auditor para confiar en las representaciones de la Administración y los efectos de continuar relacionándose con la entidad. Al decidir si es necesario retirarse del trabajo, el auditor puede considerar obtener asesoría legal. Si no es posible retirarse del trabajo de acuerdo con la ley o regulación aplicable, el auditor puede considerar acciones alternativas, incluyendo la descripción del incumplimiento en un párrafo sobre otros asuntos en el informe del auditor.⁽¹⁵⁾

⁽¹⁵⁾ Ver párrafo 8 de la Sección AU 706, *Párrafos de Énfasis en un Asunto y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente*.

Informar sobre la sospecha o identificación de un incumplimiento

Informar el incumplimiento a los encargados del Gobierno Corporativo (Ver párrafo 21)

A26. La comunicación de asuntos que involucran la identificación o sospecha de un incumplimiento puede describir la sospecha o identificación de un acto de incumplimiento, las circunstancias de su ocurrencia y el efecto sobre los estados financieros. El auditor puede tener un acuerdo previo con los encargados del Gobierno Corporativo sobre la naturaleza de los asuntos que se considerarían claramente irrelevantes y que, por lo tanto, no necesitan ser comunicados.

Emisión de una opinión modificada sobre los estados financieros (Ver párrafos 24–25)

A27. Si la Administración o los encargados del Gobierno Corporativo rehúsan aceptar una opinión modificada sobre los estados financieros por las circunstancias descritas en los párrafos 24–25, el auditor puede retirarse del trabajo, cuándo fuere posible, de acuerdo con la ley o regulación aplicable, e indicar por escrito las razones para retirarse a los encargados del Gobierno Corporativo.

Informar el incumplimiento a los organismos reguladores y autoridades competentes (Ver párrafo 27)

A28. El deber profesional del auditor de mantener la confidencialidad respecto a la información del cliente, puede impedirle informar a un tercero fuera de la entidad la sospecha o identificación de un incumplimiento de leyes y regulaciones. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían de acuerdo a la jurisdicción y, en ciertas circunstancias, el deber de la confidencialidad puede estar invalidado por el marco normativo legal, la ley o por los tribunales de justicia. En las siguientes circunstancias, puede existir el deber de notificar a terceros fuera de la entidad puede existir:

- En respuesta a indagaciones de un auditor a un auditor predecesor, de acuerdo con los requerimientos de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.⁽¹⁶⁾
- En respuesta a una orden judicial.
- En cumplimiento de los requerimientos para las auditorías de entidades que reciben ayuda financiera de un organismo gubernamental.

Debido a que los potenciales conflictos con las obligaciones éticas y legales del auditor relacionadas con la confidencialidad pueden ser complejos, el auditor puede consultar con un asesor legal antes de analizar incumplimientos con terceros externos a la entidad.

⁽¹⁶⁾ Ver párrafos 11–12 de la Sección AU 210, *Términos del Trabajo*.

Consideraciones específicas para entidades gubernamentales

A29. El auditor de una entidad gubernamental puede ser requerido para informar sobre el cumplimiento de leyes, regulaciones y cláusulas de contratos o acuerdos de subvenciones, como parte de la auditoría de los estados financieros de la entidad gubernamental (por ejemplo, en una auditoría efectuada de acuerdo con *normas gubernamentales de auditoría*). También se puede requerir que el auditor comunique las instancias de incumplimientos a los apropiados organismos supervisores o que proporcionan financiamiento apropiado.

Documentación (Ver párrafo 28)

A30. La documentación del auditor de los hallazgos de sospecha o identificación de un incumplimiento de leyes y regulaciones puede incluir, por ejemplo:

- Copias de los registros o de documentos.
- Actas de las reuniones de análisis con la Administración, con los encargados del Gobierno Corporativo o terceros dentro o fuera de la entidad.