

NAGA 250 (REVISADA)
**CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y
REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS**

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	3–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definición	12
Requerimientos	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	13–18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	19–22
Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento	23–29
Documentación	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A1–A8
Definición	A9–A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A11–A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento	A17–A25

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.....	A26–A34
Documentación	A35–A36

La Naga 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, debieran ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta Naga no es de aplicación en el caso de otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas leyes y regulaciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias a ser cumplidas por la Administración o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados A1–A8)

3. Es responsabilidad de la Administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta Naga tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.

5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, como un todo, están exentos de representaciones incorrectas materiales, debidos a fraude o error.¹ En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas representaciones incorrectas materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NAGAs.² En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar representaciones incorrectas materiales son mayores por razones como las siguientes:

- Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la preparación y presentación de información financiera.
- El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, hacer caso omiso de los controles por la Administración o la realización de representaciones intencionadamente erróneas al auditor.
- El que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

6. Esta Naga distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref.: Apartados A6, A12–A13)

- (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref.: Apartado A12); y
- (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de

¹ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, apartado 5.

² NAGA 200, apartados A53–A54.

continuar con su negocio, o para prevenir sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 15) (Ref.: Apartado A13)

7. En la presente Naga, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
8. La presente Naga requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la Naga 200,³ es importante en este contexto, teniendo en cuenta el alcance de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.
9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente Naga, como, por ejemplo: (Ref.: Apartado A8)
 - (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
 - (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
 - (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta

³ NAGA 200, apartado 15.

Naga o con cualquier otra Naga (por ejemplo, información relativa a la integridad de la Administración o, en su caso, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

10. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;
 - (b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y
 - (c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

12. A efectos de esta Naga, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incumplimiento: actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno corporativo de la entidad, por la Administración o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref.: Apartados A9–A10)

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener entendimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la Naga 315 (Revisada),⁴ el auditor deberá adquirir un entendimiento general del:

⁴ NAGA 315 (Revisada), *Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material mediante el entendimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11.

- (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera; y
 - (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref.: Apartado A11)
14. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref.: Apartado A12)
15. El auditor deberá aplicar los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref.: Apartados A13–A14)
- (a) indagar ante la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad; y
 - (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.
16. Durante la realización de la auditoría, el auditor deberá mantener una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref.: Apartado A15)
17. El auditor deberá solicitar a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad que le proporcionen representación escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos debieran considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref.: Apartado A16)
18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13-17.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. Si el auditor tiene un entendimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, deberá obtener: (Ref.: Apartados A17–A18)
- (a) entendimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido; y

- (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref.: Apartado A19)
20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, deberá discutir la cuestión con el nivel adecuado de la Administración y, cuando proceda, con los responsables del gobierno corporativo de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la Administración o, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor deberá considerar la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref.: Apartados A20–A22)
21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor deberá evaluar el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.
22. El auditor deberá evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la evaluación del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las representaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref.: Apartados A23–A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participen en su Administración y, por ello, tengan entendimiento de los asuntos ya comunicados por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento,⁵ el auditor, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se deberá comunicar con los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de los asuntos relativos a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su entendimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de asuntos claramente intrascendentes.
24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno corporativo acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.
25. Si el auditor tiene indicios de que la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo deberá comunicar a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si

⁵ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 13.

existiera, tal como un comité de auditoría o directorio supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor deberá considerar la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Posibles implicaciones para el informe del auditor de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartados A26–A27)

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor deberá expresar, de conformidad con la Naga 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.⁶
27. Si la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o abstención de opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).⁷
28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la Administración o por los responsables del gobierno corporativo de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor deberá evaluar el efecto sobre su opinión, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, deberá determinar si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref.: Apartados A28–A34)
 - (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
 - (b) Establecen responsabilidades bajo las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

⁶ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8.

⁷ NAGA 705 (Revisada), apartados 7 y 9.

Documentación

30. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría⁸ los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y: (Ref.: Apartados A35–A36)
- (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas; y
 - (b) las discusiones con la Administración, con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre asuntos significativos relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la Administración y, en su caso, los responsables del gobierno corporativo de la entidad han respondido a la cuestión.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

(Ref.: Apartados 3–9)

- A1. Es responsabilidad de la Administración, bajo la supervisión de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, asegurar que las operaciones de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias. Dichas disposiciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.
- A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:
- Monitoreo de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
 - Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
 - Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
 - Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.

⁸ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

- Monitoreo del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el monitoreo de los requerimientos legales.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad como cumplimiento dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Responsabilidad del auditor

- A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a representaciones incorrectas materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la Administración, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad o de los empleados.
- A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es un asunto a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su entendimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente requerido a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la Naga 700 (Revisada)⁹ o la Naga 800 (Revisada)¹⁰ tratan sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe

⁹ NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 43.

¹⁰ NAGA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 11.

del auditor. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartado 6)

A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
- Mercado de valores y negociación.
- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medio ambiente.
- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G.*, requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento entre auditores dentro del equipo de trabajo u otros auditores que realizan trabajo en entidades o unidades de negocio de un grupo con fines distintos a la auditoría de los

estados financieros del grupo.¹¹

Definición (Ref.: Apartado 12)

- A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno corporativo, por la Administración o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.
- A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas inapropiadas relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la Administración, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

Obtención de entendimiento del marco normativo (Ref.: Apartado 13)

- A11. Para obtener un entendimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:
- utilizar el entendimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
 - actualizar su entendimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente los importes e información a revelar en los estados financieros;
 - indagar ante la Administración sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
 - indagar ante la Administración sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
 - indagar ante la Administración sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales

¹¹ Véanse, por ejemplo, los apartados 225.21-225.22 del Código del IESBA.

en los estados financieros (Ref.: Apartados 6 y 14)

A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:

- la estructura y el contenido de los estados financieros;
- los asuntos de información financiera específicos del sector;
- la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
- el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros como un todo de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias. El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento-Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en marcha.¹² Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

¹² Véase la Naga 570 (Revisada), *Empresa en Marcha*.

A14. Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido entendimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 16)

A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la Administración y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Representaciones escritas (Ref.: Apartado 17)

A16. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las representaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la Administración de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las representaciones escritas no proporcionan por sí sola evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y alcance de otra evidencia de auditoría a ser obtenida por el auditor.¹³

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref.: Apartado 19)

A17. Puede llegar a un entendimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la realización de los procedimientos de los apartados 13-17 (por ejemplo, cuando un denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

A18. Los siguientes asuntos pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones

¹³ NAGA 580, *Representaciones escritas*, apartado 4.

legales y reglamentarias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes relacionadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Asuntos relevantes para la evaluación por el auditor (Ref.: Apartado 19(b))

A19. Entre los asuntos relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación razonable de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref.: Apartado 20)

- A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la Administración y, cuando corresponda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad tienen el mismo entendimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinados asuntos con la Administración y con los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, los asuntos considerados por el auditor pueden ser complejos y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.
- A22. Si la Administración o, en su caso, los responsables del gobierno corporativo de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, podría emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref.: Apartado 22)

- A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evalúa las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de representaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la Administración o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su Administración, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.
- A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las representaciones escritas recibidas de la Administración y, en su caso, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad están, entre otros:
- El auditor tiene indicios o evidencia de que la Administración y, en su caso, los responsables del gobierno corporativo de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
 - El auditor tiene conocimiento de que la Administración y, en su caso, los responsables del gobierno corporativo de la entidad entienden dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.
- A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al trabajo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la Administración o de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al trabajo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al trabajo,

hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de sospecha de incumplimiento. Además, el apartado A56 de la Naga 220(Revisada),¹⁴ establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe del auditor de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe del auditor cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe del auditor, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NAGAs, como se prevé en el apartado 43 de la Naga 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es un asunto clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica el asunto de conformidad con la Naga 701,¹⁵ salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha Naga, o
- en casos excepcionales, en los que la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al trabajo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otros asuntos de conformidad con la Naga 706 (Revisada).¹⁶

A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la Administración, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma

¹⁴ NAGA 220(Revisada), *Gestión de calidad de una auditoría de estados financieros*.

¹⁵ NAGA 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*.

¹⁶ NAGA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe emitido por un auditor independiente*.

expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe del auditor bajo las circunstancias establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe del auditor o, en otras circunstancias, al emitir el informe del auditor. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref.: Apartado 29)

- A28. Informar sobre el incumplimiento identificado o sospechado de las leyes y regulaciones a una autoridad apropiada fuera de la entidad puede ser requerido o apropiado en las circunstancias porque:
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);
 - (b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30); o
 - (c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).
- A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar representaciones incorrectas y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las representaciones incorrectas en aquellos casos en los que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad no adopten medidas correctoras.
- A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de

las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del Colegio de Contadores de Chile A.G. requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y determine si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad.¹⁷ El Código de ética del Colegio de Contadores de Chile A.G. explica que informar al respecto no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según lo dispuesto en el Código.¹⁸

- A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir asuntos tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.
- A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.
- A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento legal para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de tomar un curso de acción en particular.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A34. Un auditor del sector público puede estar obligado a informar sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al poder legislativo u otro órgano de gobierno corporativo o bien a informar sobre ellos en el informe del auditor.

Documentación (Ref.: Apartado 30)

- A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la

¹⁷ Véanse, por ejemplo, el apartado Naga 225.29 y los apartados 225.33-225.36 del Código del IESBA.

¹⁸ Véanse, por ejemplo, el apartado Naga 140.7 y el apartado Naga 225.35 del Código del IESBA.

existencia de indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la Administración, los responsables del gobierno corporativo de la entidad o partes ajenas a la entidad.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.¹⁹

¹⁹ Véase, por ejemplo, el apartado Naga 225.37 del Código del IESBA.