

COMUNICADO A LOS AUDITORES DE CUENTA

Presidente

Dirección:
sg@ibr-ire.be

Nuestra referencia
LV

Su referencia

Fecha
22 de enero de 2010

Estimado colega:

Asunto: Ejercicio de la actividad de auditor legal en organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo autorizadas

1. Introducción

El presente comunicado del Consejo del IBR tiene como objetivo aclarar distintos aspectos relativos al ejercicio de la actividad de auditor legal en organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo autorizadas (denominadas a continuación las ONGs) de conformidad con las nuevas reglamentaciones belgas.

2. Observación previa acerca de la forma jurídica de las ONGs de cooperación al desarrollo

El artículo 2, 1º del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005 relativo a la autorización de organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo determina que para ser autorizadas, las ONGs deben ser constituidas ya sea de conformidad con la Ley del 27 de junio de 1921 relativa a las asociaciones sin fines de lucro, asociaciones internacionales sin fines de lucro y fundaciones, ya sea bajo la forma de una sociedad con finalidad social.

En la actualidad, todas las ONGs belgas autorizadas han optado por tomar la forma de una asociación. Por lo tanto, el presente comunicado ha sido redactado principalmente en función de los encargos confiados a auditores de cuenta en ONGs constituidas bajo la forma de una asociación.

./..

3. Recordatorio: la reglamentación belga aplicable a ONGs

Las principales reglamentaciones belgas aplicables a ONGs son:

- la Ley del 27 de junio de 1921 relativa a las asociaciones sin fines de lucro, asociaciones internacionales sin fines de lucro y fundaciones;
- el Real Decreto del 19 de junio de 2003 relativo a las obligaciones contables y publicación de las cuentas anuales de determinadas asociaciones sin fines de lucro, asociaciones internacionales sin fines de lucro y fundaciones;
- el Real Decreto del 14 de diciembre de 2005 relativo a la autorización de las organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo;
- el Real Decreto del 24 de septiembre de 2006 relativo a la subvención de programas y proyectos presentados por organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo autorizadas;
- el Decreto Ministerial del 30 de septiembre de 2007 sobre la ejecución del Real Decreto del 24 de septiembre de 2006 relativo a la subvención de programas y proyectos presentados por organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo autorizadas.

De conformidad con el artículo 2, 8°, del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005, una ONG solamente podrá ser autorizada si dispone de “*una contabilidad transparente, de conformidad con el Real Decreto del 19 de diciembre de 2003 relativo a las obligaciones contables y la publicación de las cuentas anuales de determinadas asociaciones sin fines de lucro, asociaciones internacionales sin fines de lucro y fundaciones*”. Por consiguiente, las ONGs autorizadas – incluso las pequeñas – nunca podrán contentarse con una contabilidad simplificada en el sentido del Real Decreto del 26 de junio de 2003.

En lo que se refiere a ONGs subvencionadas por la Dirección General de Cooperación al Desarrollo (denominada a continuación la DGCD), los siguientes documentos administrativos también deberán ser tomados en cuenta:¹

- para los programas subvencionados en virtud del Real Decreto del 24 de septiembre de 2006: la Directiva de la DGCD en cuanto a aspectos contables y financieros de *programas*, incluida como anexo a cada Decreto Ministerial relativo al otorgamiento de financiamiento para un “programa de ONG plurianual”;

./..

¹ Disponibles en las siguientes páginas web:
http://www.ibr-ire.be/ned/vorming_studiedagen_archief.aspx?item=6427
<http://www.acodev.be/spip.php?article452>.

- para los proyectos subvencionados en virtud del Real Decreto del 24 de septiembre de 2006: la Directiva de la DGCD en cuanto a aspectos contables y financieros de *proyectos*, igualmente incluida como anexo a los respectivos decretos ministeriales;
- para los programas y proyectos subvencionados por la DGCD: la Guía para el uso, justificación y control de subsidios, referida en las directivas citadas.

4. Los tres tipos de informes del auditor de cuenta en ONGs

Al auditor de cuenta podrá tener que entregar distintos informes en ONGs.

En caso de que el auditor de cuenta ha sido nombrado auditor legal, deberá – a semejanza de lo que se aplica en cada asociación que haya nombrado a un auditor legal (véase el artículo 17, §§ 5 y 7 de la Ley del 27 de junio de 1921) – rendir un informe sobre las cuentas anuales y el respeto de las leyes y estatutos. La página web del Centro de Información para Auditores de cuenta incluye ejemplos de informes de auditores legales sobre asociaciones: www.icci.be.

En caso de que el auditor de cuenta ha sido nombrado auditor legal en una ONG subvencionada por la DGCD, deberá además remitir un informe sobre el modelo 1 de la DGCD (*véase más adelante*, punto 6.3., para más detalles). Esto implica que el auditor de cuenta también efectuará una revisión (*review*) de los otros modelos de la DGCD (a saber los modelos 2 hasta 7 c). Encontrarán un ejemplo de un informe del auditor de cuenta sobre el modelo 1 de la DGCD en anexo. Este ejemplo menciona las obligaciones con las que tiene que cumplir el auditor de cuenta en este marco.

Si se trata de “una ONG de proyectos” con “ingresos” anuales superiores a 250.000 EUR, tendrá que hacer certificar sus cuentas anuales y modelo 1 por un auditor de cuenta. Si este encargo no se efectúa en el marco de un mandato de auditoría legal, una carta de encargo deberá ser redactada explicando de manera clara y concreta el objeto, obligaciones de ambas partes y remuneración, de acuerdo con la recomendación “Aceptación de un encargo de parte de un auditor de cuenta”.

Cabe precisar que los encargos previstos por la reglamentación aplicable, incluidos los encargos relativos al modelo 1, serán encargos legales, a los cuales se aplicará la limitación de responsabilidad tal como está estipulada en el Artículo 17 de la Ley del 22 de julio de 1953.

5. ONGs que tienen la obligación de nombrar a un auditor legal

Las ONGs que cumplen con los criterios citados a continuación están obligadas a nombrar a un auditor legal. Estos criterios difieren de los criterios aplicables a sociedades (Artículo 15 del Código de Sociedades).

El artículo 3 del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005 relativo a la autorización de organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo determina que las organizaciones autorizadas como ONGs pueden solicitar una autorización adicional, llamado “autorización de programa”, al Ministro de Cooperación al Desarrollo. Esta autorización les da derecho a presentar un programa plurianual para cofinanciamiento.

La obtención de esta autorización está sujeta a condiciones estrictas y particularmente a la designación obligatoria de un auditor legal de entre los miembros del *Institut des Réviseurs d’Entreprises/Instituut van de Bedrijfsrevisoren* (IRE/IBR)², de conformidad con las disposiciones de la Ley del 27 de junio de 1921, “*independientemente del hecho de cumplir o no con las condiciones fijadas en el artículo 17, § 5, apartado primero de esta Ley*”.

Por consiguiente, las ONGs que cumplen con los criterios de tamaño del artículo 17 de la Ley del 27 de junio de 1921, así como las ONGs que desean obtener la “autorización de programa”, están obligadas a designar a un auditor legal.

Cabe recordar que los artículos 17, § 5, 37, § 5 y 53, § 5 de la Ley del 27 de junio de 1921 determinan que las asociaciones deben nombrar a uno o varios auditores legales:

- a) cuando el número promedio anual de empleados en actividad, expresado en equivalentes de tiempo completo, supera 100;
- b) cuando se cumple con por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - un promedio anual de 50 empleados expresado en equivalentes de tiempo completo;
 - ingresos por un total de 6.250.000 EUR³ (sin incluir ingresos excepcionales e IVA);
 - un balance total de 3.125.000 EUR.

./..

² Tercer párrafo del Artículo 4 del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005 relativo al reconocimiento de las organizaciones de cooperación al desarrollo.

³ De acuerdo con el Consejo del Instituto, el término “ingresos” debe ser interpretado como “ganancias”.

Cabe precisar que para el cálculo de los criterios “ingresos” y “balance total”, las actividades de la ONG en el extranjero (actividades no llevadas a cabo por una entidad jurídica separada) deben ser tomadas en cuenta.

También cabe destacar el impacto de la obtención de un subsidio sobre el cálculo de estos criterios. Si gracias a este subsidio, una ONG emplea a más personas, es posible que llegue al número promedio anual de empleados en actividad, por lo cual deberá nombrar a un auditor legal. Sin embargo, solamente se tomará en cuenta a los empleados que son objeto de un aviso inmediato de empleo (DIMONA) o que deben ser inscritos en el registro de personal, o sea con excepción del personal local de instituciones extranjeras, pero incluyendo los empleados en el extranjero sujetos al Servicio de Seguridad Social de Ultramar (DOSZ/OSSOM).

Finalmente, es útil recordar que la Ley no prohíbe que las ONGs que no cumplen con los criterios de tamaño del artículo 17, § 5, de la Ley de asociaciones sin fines de lucro, y que no gozan de una “autorización de programa”, nombren a un auditor legal. En este caso, las disposiciones relativas a los auditores legales (artículos 17, § 7, 37, § 7, y artículo 53, § 6, de la Ley del 27 de junio de 1921 de asociaciones sin fines de lucro) también se aplicarán.

Las “ONGs de proyecto” que – cuando sus ingresos anuales se ven superiores a 250.000 EUR – y deben por lo tanto nombrar a un auditor de cuenta, ganan a confiar a este auditor de cuenta el mandato de auditoría legal, ya que este mandato ofrece claridad en cuanto al objeto del encargo, tanto a la ONG y al auditor de cuenta como a terceros (incluida la DGCD). Las diferencias más importantes entre las dos situaciones se refieren a la publicación o no del informe del auditor de cuenta (y por lo tanto la posibilidad para la ONG de utilizarlo en circunstancias que no sean el informe a la DGCD), la ejecución o no de un control específico del respecto de la Ley y estatutos, las operaciones por constatar en las cuentas anuales y la duración del mandato. Se podrá entonces esperar una diferencia relativamente reducida en cuanto a honorarios, que conviene someter al criterio de la ONG.

6. El encargo de un auditor legal en una ONG

6.1. La auditoria de las cuentas anuales – en general

El mandato de un auditor legal en las ONGs se lleva a cabo de la misma manera que en toda asociación sin fines de lucro (véase el Comunicado a los auditores de cuenta del 20 de febrero de 2009 relativo al “recordatorio de una serie de aspectos del encargo de un auditor legal en una asociación o fundación”, disponible en la página web del IRE⁴).

La Ley del 27 de junio de 1921 deberá aplicarse tanto en cuanto la auditoria de las cuentas anuales como en lo que concierne al informe del auditor legal a la Asamblea General.

La Ley del 27 de junio de 1921 refiere excepcionalmente a una serie de disposiciones del Código de Sociedades relativas al encargo del auditor legal en cuanto a las cuentas anuales de sociedades (artículos 17, § 7, 37, § 7 y 53, § 6). Por consiguiente, las normas de auditoria también se aplican al encargo de auditoria de las cuentas anuales en las ONGs.

Las cuentas anuales de las ONGs contienen el estado de resultados, balance y memoria explicativa. El informe del auditor legal se adjunta, tanto para su publicación como para la presentación del informe a la DGCD.

6.2. El control de la justificación de los subsidios – en general

En el marco del control de las cuentas anuales, el auditor legal deberá prestar atención al control del derecho a subsidios de la ONG tal como está reflejado en los libros, de acuerdo con los métodos usuales (sondeos, auditorías locales, etc.). Con independencia del principio de significatividad, al certificar la imagen fiel de las cuentas anuales, el auditor legal deberá cuestionarse sobre la justificación de los subsidios recibidos (independientemente de su origen: belga, europeo, etc.). En cuanto a los subsidios otorgados por la DGCD, esto se hará principalmente con respecto a la reglamentación *sensu lato* tal como está incluida en el arriba mencionado punto 3, incluyendo la “Directiva” y “Guía” de la DGCD (que contiene una lista de los gastos no subvencionables en principio).

/..

⁴ http://www.ibr-ire.be/ned/nieuws_korte.aspx.

No obstante, salvo en caso de una misión especial acordada con la ONG o impuesta por el proveedor de fondos, esto no implica un control *sistemático* de la justificación, y particularmente de la subvencionabilidad, de los elementos para los cuales se solicitó subvención. Cabe recordar esto en la segunda parte del informe en cuanto a indicaciones e informaciones adicionales, por ejemplo por medio de la siguiente información adicional: “Nuestro encargo no incluía el control *sistemático* del gasto y de la justificación de los subsidios recibidos por su asociación, tanto en cuanto a las reglas de subvencionabilidad como a otros criterios de justificación.”

Si durante el audit de las cuentas anuales no está disponible el conjunto de documentos para la justificación de los subsidios (belgas, europeos u otros), será difícil para el auditor de cuenta emitir un informe sin reserva (opinión sin reserva). Por lo tanto, a los colegas se los recomienda lo siguiente:

- si las actividades relativas a la justificación de los subsidios no han sido terminadas a nivel de contenido, hecho que puede influir en la imagen fiel de las cuentas anuales: en principio se emitirá un informe con reserva (opinión con reserva) ;
- si las actividades relativas a la justificación de los subsidios se han terminado a nivel de contenido, pero las actividades más formales de acuerdo con el modelo 1 no han sido finalizadas, sin que esto podría tener un impacto sobre la imagen fiel de las cuentas anuales: el auditor legal mencionará este hecho en la segunda parte de su informe como información adicional. Por ejemplo, añadirá la constatación siguiente a la declaración propuesta en el párrafo anterior: “En el momento de nuestros controles, las tablas de justificación (“modelos”) requeridas por la DGCD no habían sido finalizadas.”;
- si todos los documentos de justificación de los subsidios han sido finalizados: el auditor legal puede rendir un informe sin reserva y, por consiguiente, en la segunda parte de este informe solamente se debe mencionar la información adicional propuesta en el párrafo anterior.

Para que los controles sean llevados a cabo de la manera más eficiente posible y a fin de limitar los gastos de esto, es aconsejable incitar a las ONGs a que lleven a cabo sus actividades de manera a que se pueda redactar un informe sin reserva (tercera posibilidad). Así, se puede evitar una referencia repetida a los mismos asuntos.

Sin embargo, se debe tomar en cuenta el hecho de que las cuentas anuales por un lado y los documentos de justificación de los subsidios por otro pueden referirse a distintos períodos. Muchas veces esto será el caso para los “proyectos” subvencionados por la DGCD, y a veces también para los “programas”. Partiendo de esta suposición, la revisión por el auditor de cuenta de los citados documentos normalmente estará relacionada con los documentos que pertenecen a los períodos cerrados en el mismo momento o antes de las cuentas anuales. Este hecho será mencionado en la segunda parte del informe, por ejemplo bajo la siguiente forma: “En el momento de nuestros controles, algunos informes que sirven como documentos de justificación de los subsidios no estaban disponibles, ya que estaban relacionados con los períodos que no habían terminado el día del cierre de las cuentas anuales.” Si este hecho conlleva una incertidumbre significativa en cuanto a la capacidad de la ONG para luego justificar los subsidios que fueron contabilizados como ingresos, no se podrá rendir un informe sin reserva y sin párrafo explicativo (véase el punto 3.6 de las Normas generales de auditoría). No obstante, antes de llegar a esta decisión, el auditor tendrá en cuenta la capacidad anterior de la ONG para justificar sus subsidios, la eficacia de su control interno respecto del uso de los subsidios en cuestión, los documentos de justificación ya disponibles, etc.

Los subsidios ya otorgados, particularmente en el marco de programas trianuales, para actividades que todavía deben ser ejecutadas durante los años fiscales siguientes, serán contabilizados de acuerdo con las reglas como créditos (de ser necesario a más de un año plazo), aplicando las regularizaciones adecuadas (ingresos a ser transferidos).

6.3. El informe sobre el modelo 1 de la DGCD

La misión del auditor legal en una ONG no se limita a expresar su opinión sobre las cuentas anuales. También debe firmar el modelo 1 del informe financiero de la ONG destinado a la DGCD y emitir su juicio al respecto. Esto implica que el auditor de cuenta también efectuará una revisión de los otros modelos de la DGCD (a saber los modelos 2 hasta 7 c).

Efectivamente, en ejecución del Real Decreto del 24 de septiembre de 2006 relativo a la subvención de programas y proyectos presentados por las organizaciones no gubernamentales de cooperación al desarrollo autorizadas, los “programas de ONG” deben presentar un informe financiero que cumpla con requisitos específicos.

Este informe financiero de la ONG incluye concretamente una tabla llamada modelo 1, que detalla los ingresos y gastos de la ONG de acuerdo con distintos criterios y en principio justifica la composición de la aportación propia.⁵

Encontrarán un ejemplo de un informe sobre el modelo 1 como anexo a este comunicado. Este ejemplo menciona las obligaciones con las que tiene que cumplir el auditor de cuenta en este marco.

Conforme a la concertación entre el Instituto, la DGCD y las federaciones representativas de las ONGs, este informe contendrá información sobre los aspectos de los subsidios otorgados por el Estado belga, que fueron controlados por el auditor legal. En su informe sobre el modelo 1, el auditor deberá mencionar particularmente a cuáles aspectos prestó atención especial en el marco de su revisión de la justificación de los subsidios otorgados por la DGCD, y el alcance de las actividades llevadas a cabo en este marco. Además, deberá hacer sobre todo una revisión de los aspectos que no son el resultado directo de la contabilidad, como las valoraciones.

Asimismo, la DGCD podrá solicitar a la ONG información adicional que deberá ser certificada⁶ por el auditor de cuenta de conformidad con el artículo 79, § 1, a, de la Ley del 22 de julio de 1953 relativa a la constitución del *Institut des Réviseurs d'Entreprises* y la organización de la supervisión pública sobre la profesión de auditor de cuenta.

Los arriba mencionados puntos relativos al informe sobre el modelo 1 se aplican *mutatis mutandis* a los “proyectos de ONG” con ingresos anuales superiores a 250.000 EUR.

6.4. Contabilidad analítica

En virtud del artículo 4, 2º, del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005, los “programas de ONG” deben llevar una contabilidad analítica que cumpla con los requisitos de transparencia. El punto 5.1.1. de la “Directiva” aclara que esta contabilidad analítica, en cuanto al programa subvencionado,

/..

⁵ A veces la aportación propia también podrá ser justificada por una afectación al balance, o estar relacionada con un período diferente respecto de las cuentas anuales de la ONG.

⁶ Punto 5.1.2. de la “Directriz”.

debe distinguir claramente entre los gastos e ingresos, no solamente en cuanto a su índole sino también su destino, y esto por objetivo específico, eventualmente por resultado⁷, país y contraparte.

Y junto con los gastos efectivamente ocasionados, también deberán ser incluidos en el informe financiero los ingresos realmente obtenidos, relacionados con la categoría respectiva.

El auditor legal deberá vigilar especialmente a que la ONG controlada lleve regularmente una contabilidad conforme, ya que, a falta de esto, podrá comprometer su continuidad. Pues, si la ONG no lleva su contabilidad de manera adecuada, correrá el riesgo de que su “autorización de programa” sea retirado y que los subsidios que le fueron otorgados, pero no justificados, tengan que ser reembolsados.

El punto 5.1. de la Directiva para las “ONGs de proyectos” incluye una obligación similar, pero menos estricta.

6.5. Documentos justificativos

Cabe precisar que la actividad del auditor legal implica llevar a cabo el audit del conjunto de actividades de la ONG, incluyendo sus representaciones en el extranjero, pero no de las actividades de sus contrapartes. Esto no excluye que el auditor legal esté llevado a manifestar una reserva si no obtiene una seguridad razonable respecto de la justificación adecuada sobre los subsidios utilizados por las contrapartes.

El auditor legal deberá prestar una atención especial a la calidad de los documentos justificativos respecto de los subsidios.

Las ONGs subvencionadas por la DGCD deben guardar sus documentos justificativos de acuerdo con las modalidades incluidas en el punto 5.1.4. de la “Directiva”.

Para los gastos incluidos en la contabilidad de la ONG, en principio los documentos justificativos deberán estar disponibles para las instancias de control en la sede de la ONG en Bélgica. Por documentos justificativos se entenderá las pruebas originales, tal como está aclarado en el aviso 174/1 de la Comisión para Normas Contables (Boletín de la CNC, n° 38, febrero de 1997).

./..

⁷ La paréntesis al respecto en las Directrices de la DGCD, completada por la descripción del modelo 7, puede ser interpretada en el sentido de que el detalle por resultado no necesariamente debe ser una consecuencia de la contabilidad analítica.

En cuanto a los gastos ocasionados por una contraparte⁸ o una representación⁹ de la ONG, de conformidad con las directivas de la DGCD, ésta deberá:

- ya sea mantener disponibles los documentos contables necesarios y los respectivos documentos justificativos para las instancias de control en la sede de la ONG en Bélgica; como documentos justificativos podrán ser considerados los originales o *copias* de pruebas;
- ya sea disponer de informes de auditoría originales y fiables en cuanto a la contabilidad de la contraparte o representación.

Los documentos justificativos originales deberán seguir disponibles durante siete años en la sede de la contraparte o representación de la ONG.¹⁰ El auditor de cuenta no deberá vacilar en controlar por sondeo la conformidad de las copias con los originales.

Además, la ONG hará una lista de los documentos justificativos por contraparte o representación y por categoría.

La contabilidad local deberá estar conforme con las disposiciones contables legales del país en cuestión.

El punto 5.4. de la Directiva para las “ONGs de proyectos” incluye una obligación similar, pero menos estricta.

./..

⁸ Por contraparte se entenderá “una asociación representativa de la sociedad civil o institución de interés público en el Sur, comprometida con una ONG a través de un acuerdo” (noveno párrafo del Artículo 1 del Real Decreto del 24 de septiembre de 2006).

⁹ Por representación de la ONG en el Sur se entenderá: “cualquier persona con un mandato expreso de la ONG para representarla en un país en el Sur” (punto 5.1.3. de la “Directriz”). La ONG debe mantener informada a la DGCD sobre sus representaciones en el Sur. El Consejo del Instituto invita a sus miembros a interpretar el sistema de representación como equivalente al sistema de un mandatario cuyos actos llevados a cabo en virtud del mandato otorgado tienen un efecto directo sobre el patrimonio del mandante (la ONG).

¹⁰ De conformidad con los Artículos 6 y 8 de la Ley de Contabilidad del 17 de julio de 1975 enmendada por la Ley del 8 de junio de 2008 que incluye distintas disposiciones, el plazo de diez años fijado en la Directriz debe ser considerado como reemplazado por un plazo de siete años.

6.6. Informes de auditoría extranjeros y otros métodos de control de los gastos en el extranjero

A. En general

Todas las operaciones, incluso las que fueron efectuadas en el extranjero, deberán ser incluidas en las cuentas anuales de la ONG, salvo si fueron ejecutadas por una entidad jurídica extranjera separada. Esta entidad separada puede ser una asociación de hecho, en la medida en que se prueba que realmente es distinta a la ONG (por su composición, órganos, responsabilidades, etc.). Es responsabilidad de la ONG probar que se trata de una entidad extranjera separada.

La contabilización del conjunto de operaciones ejecutadas en el extranjero por la ONG misma no impide que esta contabilización se haga a través de libros auxiliares ni que se contabilicen los documentos justificativos que sintetizan transacciones similares. Sin embargo, la ONG no deberá olvidar que el artículo 4 de la Ley del 17 de julio de 1975 relativa a la contabilidad de sociedades es aplicable a las ONGs en virtud del artículo 1 del Real Decreto del 19 de diciembre de 2003 y del artículo 2, 8º, del Real Decreto del 14 de diciembre de 2005. Por lo tanto, los libros auxiliares deberán ser centralizados por lo menos mensualmente con un nivel de detalle que corresponda por lo menos con las categorías de síntesis de las cuentas anuales. El auditor legal solamente mencionará sus observaciones al respecto en la segunda parte de su informe si el no cumplimiento con estos requisitos no podrá ser considerado como aspectos formales de importancia relativa.

Si las operaciones efectuadas en el extranjero son objeto de informes redactados por un auditor de cuenta local, el auditor de cuenta evaluará la competencia e independencia del auditor de cuenta extranjero de acuerdo con el párrafo 2.3. de las Normas del IRE en cuanto a la certificación de las cuentas anuales consolidadas¹¹.

./..

¹¹ “Para el control de las filiales belgas, el auditor se basará en las actividades llevadas a cabo por otro auditor, que, de ser necesario, serán evaluadas por él. En cuanto a los datos relativos a las empresas extranjeras, se basará, de ser necesario, en las actividades de un inspector externo, después de haber evaluado la capacidad e independencia de éste, y la calidad de las actividades llevadas a cabo”, IRE, *Vademécum*, Volumen II, 2007 Legislación, normas y recomendaciones, p. 406.

Cuando entren en vigor en Bélgica las normas internacionales de auditoría (*International Standards on Auditing*, NIA), el auditor legal deberá no solamente evaluar al auditor de cuenta extranjero, sino también “*identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones significativas adquiriendo conocimiento de la entidad y su entorno*”, esto de conformidad con el párrafo 17 de la NIA 600 relativa a consideraciones especiales en cuanto a controles de estados financieros consolidados.¹²

Cabe precisar que el uso de actividades de auditores de cuenta extranjeros es tan solo un instrumento para controlar los gastos en el extranjero. El auditor legal belga podrá naturalmente llevar a cabo actividades en el lugar, respetando las reglas legales en cuanto a la fijación previa de sus honorarios.

B. Informes de auditoría de contrapartes o representaciones de la ONG en el extranjero

En cuanto a las ONGs subvencionadas por la DGCD, de acuerdo con el punto 5.1.5. de la “Directiva”, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una contraparte o representación, deberá contener los siguientes elementos:

- el balance y las cuentas anuales de toda la organización por el período en cuestión;
- un resumen de los gastos e ingresos;
- la relación entre los fondos transferidos por la ONG y los ingresos contabilizados por la contraparte;
- la comparación entre el presupuesto y los gastos reales de acuerdo con las categorías;
- un comentario acerca del sistema contable utilizado, los sistemas de control interno, la medida en la cual los gastos son reales, aceptables y conformes según los términos del acuerdo de cooperación, la calidad y ubicación de los documentos justificativos originales.

Además, la contraparte expondrá formalmente el seguimiento dado a las recomendaciones de auditorías anteriores.

./..

¹² La NIA 600 está disponible en la página web del IRE:
http://www.ibr-ire.be/ned/documentatie_vertalingen_ISA.aspx.

Estos informes de auditoría de las contrapartes o representaciones son importantes porque, en caso de ser originales y fiables, podrán reemplazar la conservación de los documentos justificativos por la ONG en Bélgica (punto 5.1.4. de la “Directiva”) y también podrán ser considerados como información de control que podrá ser tomada en cuenta por el auditor legal. Por lo tanto, el auditor legal prestará atención especial a la calidad de los eventuales informes de auditoría de la ONG respecto de sus contrapartes y representaciones en el Sur. De ser necesario, asistirá a la ONG en la elección y definición del encargo de los auditores locales. Con vistas a una auditoría bien descrita y fiable, el cumplimiento de las Directivas y la Guía de la DGCD deberán formar parte del encargo de los auditores de cuenta locales.

A falta de una auditoría local ejecutada correctamente, y en la medida en que las actividades respectivas son importantes:

- en cuanto a las actividades de la ONG y de sus representaciones en el extranjero, el auditor legal deberá llevar a cabo un audit, cuyo costo deberá ser tomado en cuenta al fijar su remuneración;
- en cuanto a las actividades de las contrapartes, el auditor legal deberá examinar con la ONG la posibilidad de ejecutar él mismo determinadas actividades en cuanto a las contrapartes que podrán ser consideradas como encargo excepcional, para lo cual se debe prever un presupuesto específico.

Cabe observar que, en cuanto a las actividades de control de las actividades de la ONG y sus representaciones en el extranjero, se podrá efectuar sondeos (p.ej. la selección de determinados países), en la medida en que el sistema de control interno de la ONG y sus representaciones se caracteriza por cierta homogeneidad.

Sin embargo, si se trata de contrapartes que normalmente son entidades heterogéneas, es poco probable que las actividades de control se puedan limitar a una contraparte en caso de que no hubiera informes de auditoría extranjeros. Las actividades de todas las contrapartes que tienen una importancia significativa para las cuentas anuales de la ONG deberán ser controladas por un auditor legal, en la medida necesaria para certificar las cuentas anuales de la ONG. El auditor legal evaluará el tipo y tamaño de las evidencias a ser reunidas. En algunos casos éstas podrían incluir verificaciones en el lugar, ejecutadas por el auditor legal o un experto extranjero.

En todos los casos en los que el auditor legal no puede obtener una seguridad razonable en cuanto al impacto de las actividades de la ONG, sus representaciones y/o contrapartes en el extranjero, sobre las cuentas anuales de la ONG, deberá adaptar su certificación de las cuentas anuales. Si los métodos de auditoría desarrollados respecto de los gastos en cuestión no le permiten obtener una seguridad razonable sobre estos gastos que forman una parte esencial de las cuentas anuales, tendrá que abstenerse (abstención de opinión o opinión denegada) más que emitir una reserva (véase especialmente los puntos 3.7.1, 3.7.2, 3.7.4 y 3.9.1 de las Normas generales de auditoría).

7. Revocación del Memorando de 1993

El presente Comunicado reemplaza el Memorando sobre los encargos del auditor de cuenta en el marco de los decretos reales relativos a la autorización y financiamiento de organizaciones no gubernamentales y federaciones de cooperación al desarrollo (*Véase* el Anexo 9 del Informe Anual del IRE de 1993). Pues, la reserva general en cuanto a gastos en el extranjero sugerida por este Memorando ya no se justifica en el marco de la reglamentación actual, particularmente cuando el auditor de cuenta lleva a cabo su encargo como auditor legal.

Pierre P. BERGER
Presidente



Anexo: 1

ANEXO
EJEMPLO¹³ DE UN INFORME DE UN AUDITOR LEGAL
SOBRE EL MODELO 1 DEL INFORME FINANCIERO DE LA DGCD

Este informe ha sido redactado en el marco del encargo de colaboración del auditor legal de la ONG con el control ejercido por la Dirección General de Cooperación al Desarrollo (denominada a continuación la “DGCD”) y no podrá ser utilizado para otros fines. El informe será remitido a la dirección de la ONG, solicitando enviarlo a la DGCD junto con el modelo 1. Cabe aclarar que este informe no podrá ser entregado, ni total ni parcialmente, a terceros, sin autorización previa y expresa por nuestra parte.

De conformidad con la Directiva para aspectos contables y financieros de programas (anexo al Decreto Ministerial de...), informamos sobre las actividades llevadas a cabo en el marco de los estados financieros que nos fueron presentados (denominados a continuación los “modelos de la DGCD”).

Este informe deberá ser leído junto con nuestro informe del ... sobre las cuentas anuales cerradas el... .

1. RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN DE LA ONG

La dirección de la ONG es responsable de establecer los modelos de la DGCD de conformidad con las directivas aplicables de la DGCD, y de la organización de un sistema de control interno que ofrece una seguridad razonable sobre la fiabilidad del proceso de información financiera.

La responsabilidad incluye entre otras cosas:

- diseñar, implementar y mantener un control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los modelos que estén libres de incorrecciones significativas, ya sea por fraude o errores;
- seleccionar y aplicar las políticas contables y evaluación apropiadas;
- hacer estimaciones contables y distribuciones analíticas que sean razonables en las circunstancias.

./..

¹³ El presente ejemplo es un caso de una “ONG de programas” de la cual los programas coinciden con el año fiscal. Este ejemplo deberá ser adaptado en todas las otras situaciones (“ONG de proyectos”, períodos fiscales que no coinciden,...).

2. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR LEGAL

Es nuestra responsabilidad confirmar a la DGCD que:

- (i) los datos contables incluidos en el modelo 1 cumplen en todos sus aspectos significativos con la contabilidad e inventarios en cuanto a exhaustividad (no se omitió ningún elemento de los datos de la contabilidad e inventarios sobre la base de los cuales las cuentas anuales son establecidas) y fidelidad (son una imagen fiel de los datos de la contabilidad e inventarios sobre la base de los cuales las cuentas anuales son establecidas);
- (ii) no estamos al tanto de hechos que implicarían que los modelos 2 hasta 7c no hubieran sido elaborados de conformidad con las directivas de la DGCD.

En cuanto al punto (i) hemos evaluado, en general, el proceso de información financiera para la elaboración de los modelos al [31 de diciembre ...]. Esta evaluación no tenía como objetivo expresar una opinión sobre la eficacia del proceso de información financiera en cuestión, sino, por un lado, confirmar por sondeo los montos incluidos en los modelos respecto de las contabilizaciones e inventarios en los cuales están basados. Por otro lado, tenía como objetivo fundamentar la confirmación de que los datos contables incluidos en los estados financieros al [31 de diciembre ...], cumplen en todos los aspectos significativos con la contabilidad e inventarios en esa misma fecha.

Para el modelo 1, conforme al encargo que nos fue confiado, nuestras actividades estaban particularmente encaminadas a certificar la conformidad de este estado con los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias que hemos controlado. Esta cuenta de pérdidas y ganancias forma parte de las cuentas anuales establecidas por la asociación, que hemos controlado completamente en nuestra actividad de auditor legal y sobre las cuales hemos emitido un informe separado. El modelo 1 es firmado por nosotros para identificación.

En cuanto al punto (ii) hemos efectuado una revisión en el sentido de los puntos 1.4. y 1.4.3. de las Normas generales de auditoría; este control es menos exhaustivo de lo que se requiere en el marco de un audit. En este marco se prestó especial atención a los modelos que permiten a la DGCD hacer el seguimiento del uso por la asociación de los subsidios otorgados por la DGCD.

En ocasión del control de las cuentas anuales, hemos adquirido conocimiento de:

- la coherencia mutua de los datos reunidos;
- el sistema de control interno dentro de la ONG para rendir cuentas sobre los datos, informes y documentos que deben ser comunicados a la DGCD;
- las medidas que la ONG ha tomado para cumplir con los requisitos de la DGCD en cuanto a gastos no subvencionables.

En el marco de nuestra actividad de auditor legal hemos llevado a cabo un audit de todas las actividades de la ONG, incluyendo sus representaciones en el extranjero, pero excluyendo las actividades de sus contrapartes. En cuanto a estos últimos, [hemos evaluado los informes locales de auditoría proporcionados por estas contrapartes] [hemos examinado por sondeo copias/originales de los documentos justificativos] [no hemos podido llevar a cabo un control suficiente] [y por consiguiente hemos adaptado nuestra certificación de las cuentas anuales de la asociación].

Para nuestros controles, hemos efectuado un control especial de ... [aclarar qué elementos del uso de los subsidios de la DGCD han sido objeto de una atención especial del auditor legal, por ejemplo: “hemos efectuado especialmente un control de los gastos en determinado país, examinando, también en cuanto a los criterios de selección, los documentos justificativos de una muestra de gastos por un monto total de ... EUR”].

Sin embargo, nuestro encargo no consiste en el control sistemático del uso y rendición de cuentas de los subsidios, ni en cuanto a la aceptabilidad ni respecto de otros criterios de la justificación.

En la medida en la que nuestras actividades de control podrían haber revelado [han revelado] incorrecciones significativas, que no han sido corregidas de manera adecuada por la ONG, éstas hubieran [han] dado lugar a reservas u observaciones en nuestro informe sobre las cuentas anuales.

3. CONFIRMACIÓN DE LOS MODELOS DE LA DGCD

Como resultado de las actividades que hemos llevado a cabo, confirmamos que:

- los datos contables incluidos en el modelo 1 al [31 de diciembre ...] están conformes en todos los aspectos significativos con el estado de resultados de la ONG en esa misma fecha;
- no estamos al tanto de hechos que implicarían que los modelos que no sean el modelo 1 al [31 de diciembre ...] no hayan sido elaborados según las directivas aplicables de la DGCD, incluyendo la Guía para el uso, justificación y control de subsidios;
- las cuentas anuales al [31 de diciembre ...] han sido sometidas a un audit. En cuanto a esto, referimos a nuestro informe sobre las cuentas anuales a la Asamblea General de la asociación.