

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 315 e ISSAI 1315

Documento elaborado pola Comisión Técnica dos OCEX e aprobado pola Conferencia de Presidentes da ASOCEX o 18 de novembro de 2015

I Introducción

Finalidade

1. A *NIA-ES 315 Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna* é unha das normas máis importantes do conxunto de NIA-ES que debe aplicar o auditor. Tamén é a máis extensa e complexa de todas elas, polo que resulta de gran importancia elaborar unha guía que facilite a súa aplicación práctica ao auditor público dos OCEX.

Debido á extensión e complexidade da NIA-ES 315, a Comisión Técnica dos OCEX optou por desagregar a mesma en tres guías prácticas coa finalidade de facilitar a súa comprensión e aplicación. Así:

- A *“GPF-OCEX 1315 Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna”* adapta a ISSAI-1315, a ISSAI-ES 200 (apartados 77 a 88) e a NIA-ES 315 ás circunstancias dos OCEX e proporcionar orientacións adicionais para a súa aplicación práctica nas fiscalizacións.
- A *“GPF-OCEX 1316 O coñecemento requirido do control interno da entidade”* recolle de forma sistematizada os requirimentos, guías de aplicación e outras consideracións realizadas pola NIA-ES 315 nos apartados ou parágrafos 12 a 24, A42 a A104 e no anexo 1 desa NIA-ES. Tamén recolle consideracións realizadas respecto diso na ISSAI 1315.
- A *“GPF-OCEX 1317 Guía para a identificación e valoración dos Riscos de Incorrección Material”* desenvolve o apartado V da presente guía e recolle de forma sistematizada os requirimentos, guías de aplicación e outras consideracións realizadas pola NIA-ES 315 nos apartados ou parágrafos A105 a A130. Tamén recolle consideracións realizadas respecto diso na ISSAI 1315 e algunhas consideracións prácticas para a aplicación destas normas nos traballos de auditoría dos OCEX.

Estas tres guías inclúen, en definitiva, todas as normas aplicables nas auditorías dos OCEX contidas na citada NIA-ES 315.

2. A ISSAI-1315 sinala que os obxectivos dunha fiscalización de contas anuais do sector público non adoitan limitarse a expresar unha opinión sobre se as contas anuais foron preparadas, en todos os aspectos importantes, de acordo co marco aplicable de información financeira. O mandato de auditoría ou as obrigas das entidades do sector público, que se orixinan na lexislación, os regulamentos, outra normativa, ou as disposicións do poder lexislativo, poden esixir obxectivos adicionais que permitan chegar información engadida.

Estes obxectivos **adicionais** poden incluír responsabilidades de auditoría, por exemplo, relacionadas coa información sobre incumprimentos, a rendición de contas e a eficacia dos controis internos. Estes obxectivos adicionais poden levar aos auditores do sector público a identificar e avaliar riscos adicionais de incorreccións materiais.

Non obstante, mesmo nos casos onde non existan eses obxectivos adicionais, pode haber **expectativas no público en xeral** de que os auditores do sector público informen sobre incumprimentos de normas ou sobre a ineficacia do control interno. Por conseguinte, os auditores do sector público deben ter en conta ditas expectativas, e prestar atención á necesidade de responder a posibles riscos de incumprimento ou a riscos relacionados coa falta de eficacia do control interno ao planificar e executar a auditoría. (ISSAI 1315; P3).

Obxectivo do auditor

3. O obxectivo do auditor é identificar e valorar os riscos de incorrección material, debido a fraude ou erro, tanto nas contas anuais como nas afirmacións, mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna, incluído o seu control interno, coa finalidade de proporcionar unha base para o deseño e a

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

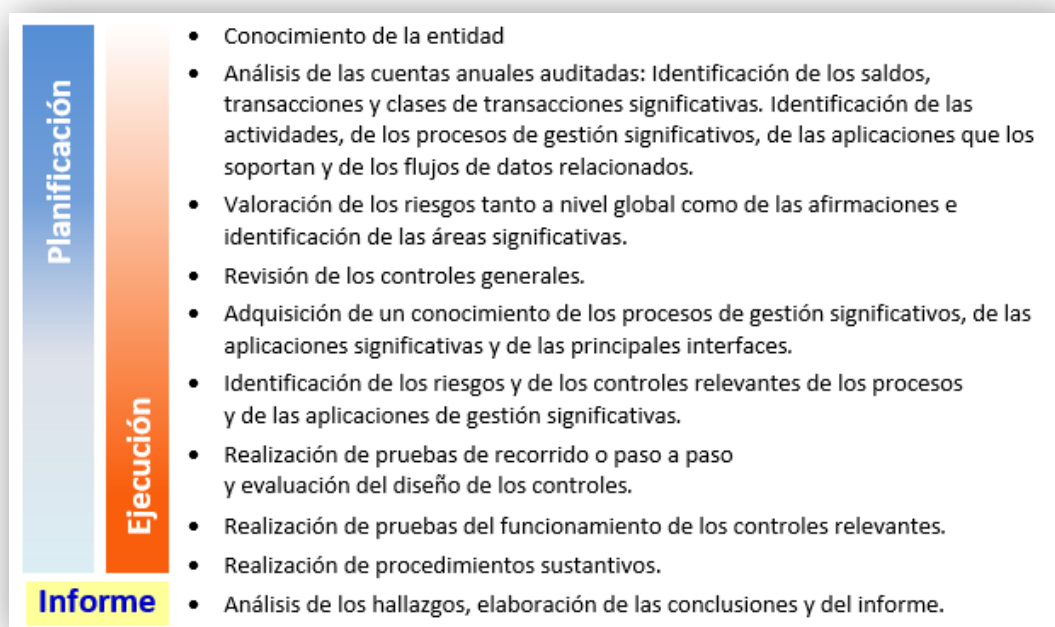
implementación de respostas (procedementos de auditoría) aos riscos valorados de incorrección material. (NIA-ES 315; P3)

O enfoque de auditoría baseado na análise dos riscos

4. O auditor, ao planificar unha auditoría, debe realizar unha análise dos riscos de auditoría que poden existir ao executar o traballo e ao emitir o seu informe. Tendo en conta esa análise debe deseñar un conxunto de procedementos de forma que os riscos queden reducidos a un nivel aceptable á hora de emitir o informe de auditoría. É o denominado enfoque de auditoría baseado na análise dos riscos.

De acordo con este enfoque, o obxectivo do auditor é obter unha seguridade razoable de que as contas anuais no seu conxunto están libres de incorreccións materiais, debidas a fraude ou erro. Unha seguridade razoable é un grao alto de seguridade e alcánzase cando o auditor obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada para reducir o risco de auditoría (é dicir, o risco de expresar unha opinión inadecuada cando as contas anuais conteñan incorreccións materiais) a un nivel aceptablemente baixo. Non obstante unha seguridade razoable non significa un grao absoluto de seguridade, debido a que existen limitacións inherentes á auditoría que fan que a maior parte da evidencia de auditoría a partir da cal o auditor alcanza as súas conclusións e na que basea a súa opinión sexa máis convincente que concluínte. (NIA-ES 200 p5).

5. Así, este enfoque implica, basicamente, tres pasos:
1. Identificar e valorar o risco de incorreccións materiais nas contas anuais (GPF-OCEX 1315),
 2. Deseñar e executar os procedementos de auditoría precisos en resposta aos riscos valorados e reducir o risco de auditoría a un nivel aceptablemente baixo (GPF-OCEX 1330), e
 3. Emitir un informe escrito baseado na evidencia de auditoría obtida e nas conclusións de auditoría ás que se chegou.
6. Moi esquemáticamente, as etapas dunha auditoría executada co enfoque baseado na análise dos riscos son:



No anexo 4 móstrase un fluxograma representativo dunha auditoría.

Debe terse presente que **a planificación dunha fiscalización é un proceso continuo**, no que aínda que a maior parte das actividades de planificación realízanse nas primeiras etapas da auditoría, debe reaxustarse, sempre que sexa necesario, ao longo do traballo.

Definicións

7. A efectos da presente GPF-OCEX, os seguintes termos teñen os significados que figuran a continuación:

Afirmacións

Manifestacións da dirección, explícitas ou non, incluídas nas contas anuais e tidas en conta polo auditor ao considerar os distintos tipos de incorreccións que poden existir.

Control interno

O proceso deseñado, implementado e mantido polos responsables do goberno da entidade, a dirección e outro persoal, coa finalidade de proporcionar unha seguridade razoable sobre a consecución dos obxectivos da entidade relativos á fiabilidade da información financeira, a eficacia e eficiencia das operacións, así como sobre o cumprimento das disposicións legais e regulamentarias aplicables. O termo "controles" refírese a calquera aspecto relativo a un ou máis compoñentes do control interno.

Avaliar

Identificar e analizar os aspectos relevantes, incluíndo a aplicación de procedementos posteriores cando fose necesario, para alcanzar unha conclusión específica sobre ditos aspectos. "Avaliación", por convención, utilízase unicamente en relación cun rango de cuestións, entre elas a evidencia, os resultados dos procedementos e a eficacia da resposta da dirección ante un risco (*véxase tamén Valorar*).

Erro

Unha incorrección non intencionada contida nas contas anuais, incluíndo a omisión dunha cantidade ou dunha información para revelar.

Fraude

Un acto intencionado realizado por unha ou máis persoas da dirección, os responsables do goberno da entidade, os empregados ou terceiros, que leve a utilización do engano co fin de conseguir unha vantaxe inxusta ou ilegal. (*Ten o mesmo significado que a expresión "irregularidade"*).

Xeneralizado

Termo utilizado ao referirse ás incorreccións, para describir os efectos destas nas contas anuais ou os posibles efectos das incorreccións que, no seu caso, non se detectaron debido á imposibilidade de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada. Son efectos xeneralizados sobre os estados financeiros aqueles que, a xuízo do auditor:

- (i) non se limitan a elementos, contas ou partidas específicos das contas anuais;
- (ii) en caso de limitarse a elementos, contas ou partidas específicos, estes representan ou poderían representar unha parte substancial das contas anuais; ou
- (iii) en relación coas revelacións de información, son fundamentais para que os usuarios comprendan as contas anuais.

Goberno da entidade

Describe a función da persoa ou persoas ou organizacións responsables da supervisión da dirección estratéxica da entidade e das obrigas relacionadas coa rendición de contas da entidade.

Achado de auditoría

Os diferentes tipos de deficiencias, desviacións con respecto ao que debería ser ou esperarse ou incorreccións que puidesen detectarse en relación coa materia ou asunto obxecto de fiscalización.

Pode tratarse de deficiencias nos controis internos; desviacións das normas contables e orzamentarias; incumprimento das disposicións legais, normativas, contratos ou acordos de subvención; fraude ou abuso.

Incorrección

Diferenza entre a cantidade, clasificación, presentación ou información revelada respecto dunha

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

partida incluída nas contas anuais e a cantidade, clasificación, presentación ou revelación de información requiridas respecto de dita partida de conformidade c o marco de información financeira aplicable. As incorreccións poden deberse a erros ou fraudes.

Cando o auditor manifesta unha opinión sobre se as contas anuais expresan a imaxe fiel, ou se presentan fielmente, en todos os aspectos materiais, as incorreccións inclúen tamén aqueles axustes que, a xuízo do auditor, é necesario realizar nas cantidades, as clasificacións, a presentación ou a revelación de información para que as contas anuais expresen a imaxe fiel ou se presenten fielmente, en todos os aspectos materiais.

Procedementos de valoración do risco

Procedementos de auditoría aplicados para obter coñecemento sobre a entidade e a súa contorna, incluído o seu control interno, co obxectivo de identificar e valorar os riscos de incorrección material, debida a fraude ou erro, tanto nas contas anuais como nas afirmacións concretas contidas nestes.

Procedemento substantivo

Procedemento de auditoría deseñado para detectar incorreccións materiais nas afirmacións. Os procedementos substantivos comprenden:

- probas de detalle (de tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar); e
- procedementos analíticos substantivos.

Probas de controis

Tamén denominadas probas de cumprimento, son procedementos de auditoría deseñados para avaliar a eficacia operativa dos controis na prevención ou na detección e corrección de incorreccións materiais nas afirmacións.

Probas de percorrido ou de paso a paso

Unha proba de percorrido consiste en seguir, reproducir e documentar as etapas manuais e automáticas dun proceso de xestión ou dunha clase de transacción, desde o inicio ata a súa finalización, a través do sistema de información financeira, servíndose dunha ou varias transaccións como exemplo.

Risco de negocio ou risco de xestión

Risco derivado de condicións, feitos, circunstancias, accións ou omisións significativos que poderían afectar negativamente á capacidade da entidade para conseguir os seus obxectivos e executar as súas estratexias ou derivado do establecemento de obxectivos e estratexias inadecuados.

Risco de auditoría

Risco de que o auditor exprese unha opinión de auditoría inadecuada cando os estados financeiros conteñen incorreccións materiais. O risco de auditoría é unha función do risco de incorrección material e do risco de detección.

Risco de incorrección material

Risco de que as contas anuais conteñan incorreccións materiais antes da realización da auditoría. O risco comprende dous compoñentes, descritos do seguinte modo, nas afirmacións:

- | | |
|------------------|---|
| Risco inherente | Susceptibilidade dunha afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable ou outra revelación de información a unha incorrección que puidese ser material, xa sexa individualmente ou de forma agregada con outras incorreccións, antes de ter en conta os posibles controis relacionados. |
| Risco de control | Riesgo de que unha incorrección que puidese existir nunha afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable ou outra relevación de información, e que puidese ser material xa sexa individualmente ou de forma agregada con outras incorreccións, non sexa prevista, ou detectada e corrixida oportunamente, polo sistema de control interno da entidade. |

Risco de detección

Risco de que os procedementos aplicados polo auditor para reducir o risco de auditoría a un nivel aceptablemente baixo non detecten a existencia dunha incorrección que podería ser material, considerada individualmente ou de forma agregada con outras incorreccións.

Risco significativo

Risco identificado e valorado de incorrección material que, a xuízo do auditor, require unha consideración especial na auditoría.

Seguridade razoable

Un grao de seguridade alto, aínda que non absoluto.

Valorar

Analizar os riscos identificados para determinar o súa significatividade. "Valorar", por convención, úsase só en relación co risco (*véxase tamén Avaliar*).

II Procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas

Procedementos de valoración do risco

8. O auditor aplicará procedementos de valoración do risco co fin de dispoñer dunha base para identificar e valorar os riscos de incorrección material nas contas anuais e nas afirmacións. Non obstante, os procedementos de valoración do risco por si sós non proporcionan evidencia de auditoría suficiente e adecuada na que basear a opinión de auditoría. (NIA-ES 315; P5).
9. A obtención de coñecemento da entidade e a súa contorna, incluído o control interno da entidade, é un proceso continuo e dinámico de recompilación, actualización e análise de información durante toda a auditoría. (NIA-ES 315; PA1).

O coñecemento da entidade constitúe un marco de referencia dentro do cal o auditor planifica a auditoría e aplica o seu xuízo profesional ao longo dela. Por exemplo:

 - na valoración dos riscos de incorrección material nos estados financeiros;
 - na determinación da importancia relativa, de conformidade coa NIA-ES 320;
 - ao considerar a adecuación da selección e aplicación de políticas contables, así como das revelacións de información nos estados financeiros;
 - na identificación das áreas nas que pode resultar necesaria unha consideración especial da auditoría; por exemplo, en transaccións con partes vinculadas, na adecuación da aplicación, por parte da dirección, da hipótese de empresa en funcionamento, ou na consideración da finalidade empresarial das transaccións, na xestión contractual ou de subvencións;
 - no desenvolvemento de expectativas para a súa utilización na aplicación de procedementos analíticos;
 - ao responder os riscos valorados de incorrección material, incluído o deseño e a aplicación de procedementos de auditoría posteriores, co fin de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada; e
 - na avaliación da suficiencia e adecuación da evidencia de auditoría obtida, tal como a adecuación das hipóteses e das manifestacións verbais e escritas da dirección.
10. A información obtida da aplicación de procedementos de valoración do risco e das actividades relacionadas pode ser utilizada polo auditor como evidencia de auditoría para sustentar valoracións de riscos de incorrección material.

Así mesmo, o auditor pode obter evidencia de auditoría sobre tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar e as afirmacións relacionadas, así como sobre a eficacia operativa dos controis, mesmo aínda que ditos procedementos non fosen especificamente planificados como procedementos

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

substantivos ou como probas de controis. O auditor tamén pode elixir aplicar procedementos substantivos ou probas de controis conxuntamente con procedementos de valoración do risco porque resulte eficiente. (NIA-ES 315; PA2).

11. O auditor debe aplicar o seu xuízo profesional para determinar o grao de coñecemento necesario. (NIA-ES 315; PA3).
12. Os riscos que deben ser valorados inclúen tanto os que se deben a erro como os debidos a fraude. Non obstante, a significatividade da fraude é tal que GPF-OCEX 1240 inclúe requirimentos e orientacións adicionais sobre os procedementos de valoración do risco e actividades relacionadas para obter información co fin de identificar os riscos de incorrección material debidos a fraude. (NIA-ES 315; PA4).
13. Aínda que se require que o auditor aplique todos os procedementos de valoración do risco descritos máis adiante para a obtención do coñecemento da entidade, non se require que o auditor aplique todos eles para cada aspecto de dito coñecemento. Pódense aplicar outros procedementos cando a información que se vai a obter deles poida ser útil para a identificación de riscos de incorrección material. Como exemplos de ditos procedementos cabe citar: (NIA-ES 315; PA5).
 - A revisión de información obtida de fontes externas, tales como: revistas especializadas, informes de analistas, de entidades bancarias ou de axencias de cualificación.
 - A realización de indagacións entre os asesores xurídicos externos ou entre os expertos en valoracións aos que a entidade acudise.
14. Os procedementos de valoración do risco incluírán os seguintes: (NIA-ES 315; P6).
 - a) **Indagacións ante a dirección e ante outras persoas da entidade** que, a xuízo do auditor, poidan dispoñer de información que poida facilitar a identificación dos riscos de incorrección material, debida a fraude ou erro. (NIA-ES 315; PA6)

Unha parte importante da información obtida a través das indagacións do auditor procede da dirección e dos responsables da información financeira. Non obstante, na identificación dos riscos de incorrección material, o auditor tamén pode obter información, ou unha perspectiva diferente, mediante indagacións entre outras persoas empregadas con diferentes niveis de autoridade da entidade.

Por exemplo:

- As indagacións ante os responsables do goberno da entidade poden axudar ao auditor para comprender a contorna no que se preparan os estados financeiros.
- As indagacións entre o persoal de intervención/auditoría interna poden proporcionar información acerca dos procedementos de intervención/auditoría interna aplicados durante o exercicio, relativos ao deseño e á eficacia do control interno da entidade, así como acerca de se a dirección respondeu de maneira satisfactoria aos achados derivados de ditos procedementos.
- As indagacións entre empregados que participan na posta en marcha, procesamento ou rexistro de transaccións complexas ou inusuais poden axudar ao auditor para avaliar a adecuación da selección e aplicación de certas políticas contables.
- As indagacións ante os asesores xurídicos internos poden proporcionar información acerca de cuestións tales como litixios, cumprimento das disposicións legais e regulamentarias, coñecemento de fraude ou de indicios de fraude que afecten á entidade, garantías, obrigas post-venda, convenios, acordos (tales como negocios conxuntos) con socios comerciais e o significado de termos contractuais.

b) Procedementos analíticos (NIA-ES 315; PA7-A9).

Os procedementos analíticos aplicados para a valoración do risco poden identificar aspectos da entidade que o auditor non coñecía e facilitar a valoración de riscos de incorrección material, co fin de dispoñer dunha base para o deseño e a implementación de respostas aos riscos valorados. Os procedementos analíticos poden incluír información tanto financeira como non financeira, por exemplo, a capacidade recadatoria teórica dun imposto/taxa e a recadación efectiva.

Os procedementos analíticos poden axudar á identificación da existencia de transaccións ou feitos inusuais, así como de cantidades, cocientes e tendencias que poden poñer de manifesto cuestións que teñan implicacións para a auditoría. As relacións inusuais ou inesperadas que se identifiquen poden facilitar ao auditor a identificación de riscos de incorrección material, especialmente os debidos á fraude.

Non obstante, cando en ditos procedementos analíticos utilídense datos cun elevado grao de agregación (como pode ser o caso de procedementos analíticos aplicados como procedementos de valoración do risco), os resultados de ditos procedementos analíticos só proporcionan unha indicación xeral inicial sobre a posible existencia dunha incorrección material. En consecuencia, en ditos casos, a consideración doutra información obtida durante a identificación de riscos de incorrección material, conxuntamente cos resultados de ditos procedementos analíticos pode facilitar ao auditor a comprensión e a avaliación dos resultados dos procedementos analíticos.

Algunhas entidades de pequena dimensión poden non dispoñer de información financeira ou orzamentaria intermedia ou mensual que poida utilizarse para a aplicación de procedementos analíticos. Nestas circunstancias, aínda que o auditor poida aplicar procedementos analíticos limitados co fin de planificar a auditoría ou obter algunha información a través de indagación, pode resultar necesario que o auditor planifique aplicar procedementos analíticos para identificar e valorar os riscos de incorrección material cando estea dispoñible un primeiro borrador dos estados financeiros da entidade.

c) Observación e inspección (NIA-ES 315; PA11).

A observación e a inspección poden dar soporte ás indagacións ante a dirección e ante outras persoas, e poden así mesmo proporcionar información acerca da entidade e da súa contorna. Exemplos de ditos procedementos de auditoría inclúen a observación ou inspección de:

- *As operacións da entidade.*
- *Documentos (como plans e estratexias de negocio), rexistros e manuais de control interno.*
- *Informes preparados pola dirección (por exemplo informes de xestión trimestrais e estados financeiros intermedios) e polos responsables do goberno da entidade (por exemplo actas das reunións do consello de administración ou do seu órgano de dirección).*
- *Os locais e instalacións da entidade.*

Información obtida en períodos anteriores

15. Se se utilizaron outros traballos na entidade, considerarase se a información obtida é relevante para identificar riscos de incorrección material. (NIA-ES 315; PA12).

A experiencia previa do auditor coa entidade e os procedementos de auditoría aplicados en auditorías anteriores poden proporcionar ao auditor información sobre cuestións como:

- Incorreccións pasadas e se foron oportunamente corrixidas.
- A natureza da entidade e a súa contorna, e o control interno da entidade (incluídas as deficiencias no control interno).
- Cambios significativos que poden producirse na entidade ou nas súas operacións desde o período anterior, que poden facilitar ao auditor a obtención de coñecemento suficiente da entidade para identificar e valorar os riscos de incorrección material.

16. Cando o auditor teña a intención de utilizar información obtida da súa experiencia anterior coa entidade e de procedementos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, determinará se se produciron

cambios desde a anterior auditoría que poidan afectar á súa relevancia para a auditoría actual. (NIA-ES 315; P9).

Discusión entre os membros do equipo de auditoría

17. Os membros do equipo de auditoría discutirán a probabilidade de que nos estados financeiros da entidade existan incorreccións materiais, e a aplicación do marco de información financeira aplicable aos feitos e circunstancias da entidade. (NIA-ES 315; P10).

A discusión entre os membros do equipo de auditoría sobre a probabilidade de que nas contas anuais da entidade existan incorreccións materiais, ten por finalidade: (NIA-ES 315; PA14)

- Salientar a importancia de manter unha mentalidade ou espírito crítico ao longo da auditoría respecto da posibilidade de que poidan existir incorreccións materiais nas contas auditadas debidas a erros, fraudes ou incumprimentos.
- Proporcionar unha oportunidade aos membros do equipo con máis experiencia de compartir a súa información baseada no seu coñecemento da entidade.
- Permitir aos membros do equipo de auditoría intercambiar información, incluíndo a relativa a como poderían os xestores da entidade cometer e ocultar irregularidades, tanto relacionadas coa formulación fraudulenta das contas, como por apropiación indebida ou utilización irregular de activos e sobre a súa posible localización.
- Facilitar aos membros do equipo a obtención dun mellor coñecemento da posibilidade de que os estados financeiros conteñan unha incorrección material na área específica que lles foi asignada.
- Facilitar a comprensión da maneira en que os resultados dos procedementos de auditoría aplicados poden afectar a outros aspectos da auditoría, incluídas as decisións sobre a natureza, momento de realización e extensión de procedementos de auditoría posteriores.
- Proporcionar unha base para que os membros do equipo de auditoría comuníquense e compartan nova información, obtida no curso da auditoría, que pode afectar á valoración do risco de incorrección material ou aos procedementos de auditoría realizados para responder a ditos riscos.

Este procedemento deberá documentarse, para o que se poderá utilizar o modelo/exemplo incluído no Anexo 3.

III O coñecemento requirido da entidade e a súa contorna

18. O auditor obterá coñecemento do seguinte: (NIA-ES 315; P11)

(a) Factores relevantes sectoriais e normativos, así como outros factores externos, incluído o marco de información financeira aplicable.

(b) A natureza da entidade, en particular:

- as súas operacións;
- as súas estruturas de goberno e, no seu caso, propiedade;
- os tipos de investimentos que a entidade realiza ou ten previsto realizar, incluídos os investimentos en entidades con labor especial; e
- o modo en que a entidade se estrutura e a forma en que se financia para permitir ao auditor comprender os tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar que se espera atopar nos estados financeiros.

(c) A selección e aplicación de políticas contables pola entidade, incluídos os motivos de cambios nelas. O auditor avaliará se as políticas contables da entidade son adecuadas ás súas actividades e congruentes co marco de información financeira aplicable, así como coas políticas contables utilizadas no sector correspondente.

(d) Os obxectivos e as estratexias da entidade, así como os riscos de negocio relacionados, que poidan dar lugar a incorreccións materiais.

(e) A medición e revisión da evolución financeira da entidade.

Para maior detalle, véxase o Anexo 1.

IV O coñecemento do control interno da entidade

19. O auditor obterá coñecemento do control interno relevante para a auditoría. Aínda que é probable que a maioría dos controis relevantes para a auditoría estean relacionados coa información financeira, non todos os controis relativos á información financeira son relevantes para a auditoría. *(NIA-ES 315; P12)*

O feito de que un control, considerado individualmente ou en combinación con outros, sexa ou non relevante para a auditoría é unha cuestión de xuízo profesional do auditor.

Para maior detalle, véxase a GPF-OCEX 1316.

20. Durante o coñecemento do control interno, os auditores do sector público terán en conta o seguinte: *(ISSAI 1315; P14)*

- a) As responsabilidades adicionais de reportar información acerca dos controis internos.
- b) Os controis pertinentes que se relacionan co cumprimento coas normas.
- c) Os controis relacionados coa supervisión da execución en comparación co orzamento.
- d) Os controis relacionados coa transferencia de fondos orzamentarios a outras entidades.
- e) Os controis sobre información clasificada que están relacionados coa seguridade nacional e os datos persoais confidenciais, por exemplo a información fiscal e sobre a saúde.
- f) A supervisión e outros controis poden ser levados a cabo por unha unidade externa á entidade (por exemplo: intervención xeral), en relación con áreas tales como:
 - Cumprimento da normativa de contratación
 - Execución do orzamento
 - Outras áreas que sexan definidas polo poder legislativo ou o mandato de auditoría
 - Rendición de contas

Natureza e extensión do coñecemento dos controis relevantes

21. Ao obter coñecemento dos controis relevantes para a auditoría, o auditor avaliará o deseño de ditos controis e determinará se se han implementado adecuadamente, mediante a aplicación de procedementos adicionais á indagación realizada entre o persoal da entidade. *(NIA-ES 315; P13)*

Compoñentes do control interno

22. A división do control interno nos cinco compoñentes seguintes, proporciona un marco útil para que os auditores consideren o modo en que distintos aspectos do control interno dunha entidade poden afectar á auditoría. *(NIA-ES 315; P14 e ss)*

1º a contorna de control;

2º o proceso de valoración do risco pola entidade;

3º o sistema de información, incluídos os procesos de negocio relacionados, relevantes para a información financeira, e a comunicación;

4º actividades de control; e

5º seguimento dos controis

Esta división non reflicte necesariamente o modo en que unha entidade diseña, implementa e mantén o control interno, ou o modo en que pode clasificar un determinado compoñente.

Para maior detalle, véxase a GPF-OCEX 1316.

V Identificación e valoración dos riscos de incorrección material

23. O risco de incorrección material (RIM) é o risco de que as contas anuais conteñan incorreccións materiais

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

antes da realización da auditoría. O risco comprende dous compoñentes: o risco inherente e o riesgo de control.

Para maior detalle sobre o proceso de identificación e valoración dos riscos de incorrección material, véxase a GPF-OCEX 1317.

Identificación e valoración dos RIM

24. O auditor identificará e valorará os riscos de incorrección material en: *(NIA-ES 315; P25)*
- a) os estados financeiros; e
 - b) as afirmacións sobre tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar que lle proporcionen unha base para o deseño e a realización dos procedementos de auditoría posteriores.
25. Con esta finalidade, o auditor: *(NIA-ES 315; P26)*
- 1º identificará os riscos a través do proceso de coñecemento da entidade e da súa contorna, incluídos os controis relevantes relacionados cos riscos, e mediante a consideración dos tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar nos estados financeiros;
 - 2º valorará os riscos identificados e avaliará se se relacionan de modo xeneralizado cos estados financeiros no seu conxunto e se poden afectar a moitas afirmacións;
 - 3º relacionará os riscos identificados con posibles incorreccións nas afirmacións, tendo en conta os controis relevantes que o auditor ten intención de probar; e
 - 4º considerará a probabilidade de que existan incorreccións, incluída a posibilidade de múltiples incorreccións, e se a incorrección potencial podería, pola súa magnitude, constituír unha incorrección material.
26. Cando os auditores do sector público identifican e avalían os riscos de incorreccións materiais tomaranse en conta outras cuestións tales como *(ISSAI 1315; P16)*:
- O feito de que a identificación e a avaliación de riscos no ámbito dos estados financeiros e no ámbito das afirmacións **poden incluír situacións relacionadas co contexto político, o interese público** e a confidencialidade do programa.
 - O feito de que as afirmacións sobre clases de transaccións, saldos de contas e revelacións poden ampliarse con obxecto de incluír afirmacións de que as transaccións e feitos realizáronse de acordo coa normativa aplicable.

Riscos que requiren unha consideración especial de auditoría

27. Como parte da valoración do risco, o auditor determinará se algún dos riscos identificados é, ao seu xuízo, un risco significativo. No exercicio de dito xuízo, o auditor excluírá os efectos dos controis identificados relacionados co risco, é dicir considerará o risco inherente. *(NIA-ES 315; P17)*
28. Para xulgar os riscos que son significativos, o auditor considerará, polo menos, o seguinte: *(NIA-ES 315; P28)*
- (a) se se trata dun risco de fraude;
 - (b) se o risco está relacionado con acontecementos económicos, contables ou doutra natureza significativos e recentes e, en consecuencia, require unha atención especial;
 - (c) a complexidade das transaccións;
 - (d) se o risco afecta a transaccións significativas con partes vinculadas;
 - (e) o grao de subxectividade da medición da información financeira relacionada co risco, en especial aquelas medicións que levan un elevado grao de incerteza; e
 - (f) se o risco afecta a transaccións significativas alleas ao curso normal dos negocios da entidade, ou que, por outras razóns, parecen inusuais.
29. Se o auditor determinou que existe un risco significativo, obterá coñecemento dos controis da entidade,

incluídas as actividades de control, correspondentes a dito risco. *(NIA-ES 315; P29)*

30. Ao determinar cales son os riscos significativos no nivel, xeral, dos estados financeiros ou no das afirmacións, os auditores do sector público tamén poden avaliar *(ISSAI 1315; P17)*:

- (a) A complexidade e falta de coherencia entre a normativa aplicable
- (b) Incumprimento da normativa
- (c) O proceso orzamentario e a execución do orzamento.

O orzamento no sector público é unha ferramenta dotada da autoridade emitida polo poder legislativo. Por conseguinte, os auditores do sector público deben considerar o proceso orzamentario como parte esencial da súa comprensión da entidade e a súa contorna, e da avaliación de riscos, e non unicamente como un procedemento de xestión .

Riscos para os que os procedementos substantivos por si sós non proporcionan evidencia de auditoría suficiente e adecuada

31. Con respecto a certos riscos, o auditor pode vulgar que non é posible ou factible obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada aplicando unicamente procedementos substantivos. Ditos riscos poden estar relacionados co rexistro inexacto ou incompleto de tipos de transaccións ou saldos contables rutineiros e significativos, cuxas características permiten a miúdo un procesamento moi automatizado con escasa ou ningunha intervención manual. En tales casos, os controis da entidade sobre ditos riscos son relevantes para a auditoría e o auditor obterá coñecemento deles. *(NIA-ES 315; P30)*

Revisión da valoración do risco

32. A valoración dos riscos de incorrección material nas afirmacións pode variar no transcurso da auditoría, a medida que se obtén evidencia de auditoría adicional. Cando o auditor obtívese evidencia de auditoría da aplicación de procedementos de auditoría posteriores, ou ben cando obtívese nova información, e nun e outro caso sexan incongruentes coa evidencia de auditoría sobre a que o auditor baseou inicialmente a valoración, o auditor revisará a valoración e modificará, en consecuencia, os procedementos de auditoría posteriores que planificase. *(NIA-ES 315; P31)*

VI Documentación

33. O auditor incluírá na documentación de auditoría: *(NIA-ES 315; P32)*
- (a) os resultados da discusión entre o equipo de auditoría así como as decisións significativas que se tomaron;
 - (b) os elementos clave do coñecemento obtido en relación con cada un dos aspectos da entidade e da súa contorna, así como de cada un dos compoñentes do control interno, as fontes de información das que provén dito coñecemento e os procedementos de valoración do risco aplicados;
 - (c) os riscos de incorrección material nos estados financeiros e nas afirmacións, identificados e valorados de conformidade co requirido no apartado V; e,
 - (d) os riscos identificados, así como os controis relacionados con eles, respecto dos que o auditor obtivo coñecemento como resultado dos requirimentos dos apartados 27 a 30.
34. O modo en que se deben documentar estes requirimentos debe determinalo o auditor de acordo co seu xuízo profesional. Por exemplo, nas auditorías de entidades de pequena dimensión, a documentación pode incluírse na relativa á estratexia global de auditoría e plan de auditoría. Do mesmo xeito, por exemplo, os resultados da valoración do risco pódense documentar por separado ou pódense incluír na documentación do auditor sobre os procedementos posteriores. *(NIA-ES 315; PA131)*

A forma e extensión da documentación depende da natureza, dimensión e complexidade da entidade, así como do seu control interno, da dispoñibilidade de información por parte da entidade e da metodoloxía e tecnoloxía de auditoría utilizadas no transcurso da auditoría.

35. No caso de entidades cuxa actividade e cuxos procesos non son complicados a efectos da información financeira, a documentación pode adoptar unha forma sinxela e ser relativamente breve. Os elementos crave do coñecemento documentados inclúen aqueles que serven de base para valorar os RIM. *(NIA-ES*

315; PA132)

36. A extensión da documentación pode tamén reflectir a experiencia e as capacidades dos membros do equipo do encargo da auditoría. Unha auditoría realizada por un equipo do encargo composto por persoas con menos experiencia pode necesitar unha documentación máis detallada, coa finalidade de facilitarlles a obtención do adecuado coñecemento da entidade, que unha auditoría realizada por un equipo formado por persoas con experiencia. *(NIA-ES 315; PA133)*
37. No caso de auditorías recorrentes, pode utilizarse certa documentación de períodos anteriores, actualizada segundo resulte necesario para reflectir os cambios nos negocios ou procesos da entidade. *(NIA-ES 315; PA134)*

Anexo 1: Guía práctica: O coñecemento da entidade e da súa contorna

(NIA-ES 315 apartados A17 a A41)

1. Factores sectoriais e normativos e outros factores externos, incluído o marco de información financeira aplicable.

O auditor obterá coñecemento do seguinte:

1.1 Factores sectoriais

Os factores sectoriais relevantes inclúen as condicións relativas ao sector, tales como a contorna as relacións con provedores, clientes e cidadáns e os avances tecnolóxicos. Exemplos de cuestións que o auditor pode considerar inclúen:

- Situación económica en que se desenvolve a entidade e a súa repercusión sobre as expectativas do cidadán.
- Restricións orzamentarias ou financeiras que afectan á súa capacidade de financiamento.
- Incertezas sobre a aplicación do principio de entidade en funcionamento.
- Riscos ambientais e naturais.
- Actividade cíclica ou estacional.
- Tecnoloxía.

O sector no que a entidade desenvolve a súa actividade pode dar lugar a riscos específicos de incorrección material debidos á natureza dos negocios, actividade ou ao grao de regulación. Por exemplo, contratos a longo prazo poden implicar estimacións significativas de ingresos e gastos que dean lugar a riscos de incorrección material. Nestes casos, é importante que o equipo de auditoría inclúa membros co coñecemento e a experiencia suficientes.

O auditor público deberá considerar se se trata dun ente do sector autonómico, local ou universitario; se se trata de entes administrativos, empresariais, fundacionais, etc; en cada caso considerará as características, peculiaridades e problemática diferenciais.

1.2 Factores normativos

A contorna normativa comprende, entre outros, o marco de información financeira aplicable e a contorna legal e político. Os seguintes son exemplos de cuestións que o auditor pode ter en conta:

- Principios contables e prácticas sectoriais específicas.
- Marco normativo.
- A lexislación e regulación que afecten significativamente as operacións da entidade: contratación, subvencións, persoal, etc.
- **Normas de estabilidade orzamentaria, de control do gasto, de financiamento, etc.**
- Políticas gobernamentais que afecten na actualidade ao desenvolvemento da actividade da entidade, tales como política monetaria, política fiscal, incentivos financeiros (por exemplo, programas de axuda públicos), e políticas arancelarias ou de restrición ao comercio.
- Requisitos ambientais que afecten o sector e á actividade da entidade.
- Competencias (propias e delegadas), funcións e actividades.

A ISSAI-1250 inclúe algúns requisitos específicos en relación co marco normativo aplicable á entidade e ao sector no que opera, con especial consideración ao encadramento no sector público.

1.3 Outros factores externos

Como exemplos doutros factores externos que afectan á entidade e que o auditor pode considerar están as condicións económicas xerais, os problemas de financiamento, os tipos de interese, así como a inflación ou a revaluación da moeda.

2. Natureza da entidade

O coñecemento da natureza da entidade permite ao auditor comprender cuestións como:

- Se a entidade ten unha estrutura complexa; por exemplo, con entidades dependentes ou outros compoñentes en múltiples localizacións. As estruturas complexas a miúdo implican cuestións que poden dar lugar a riscos de incorrección material. Unha estrutura complexa é, por exemplo, os órganos xestores da sanidade.
- A propiedade e as relacións entre os propietarios e outras persoas ou entidades. Dito coñecemento facilita a determinación de se as transaccións con partes vinculadas foron adecuadamente identificadas e contabilizadas. Por exemplo, os consorcios participados por diferentes entidades públicas poden dar lugar a riscos de incorrección material, derivados da falta de claridade das relacións de titularidade.

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

Entre os exemplos de cuestións que o auditor pode considerar para obter coñecemento da natureza da entidade, inclúense:

- **Actividade operativa**, tales como:
 - Natureza das fontes de ingresos, produtos ou servizos-
 - Destinatarios dos seus servizos
 - Desenvolvemento das operacións.
 - Alianzas, negocios conxuntos e externalización de actividades.
 - Dispersión xeográfica e segmentación sectorial.
 - Localización das instalacións de produción, almacéns e oficinas.
 - Provedores importantes de bens e servizos
 - Xestión de persoal e a súa regulación normativa
 - Actividades e gastos en investigación e desenvolvemento.
 - Transaccións con partes vinculadas.
 - Xestión da contratación.
 - Xestión das subvencións.
- **Investimentos e actividades de investimento**, tales como:
 - Adquisicións ou desinversións previstas ou recentemente realizadas.
 - Investimentos e disposicións de valores e préstamos.
 - Actividades de investimento en capital: novos investimentos, achegas a entidades dependentes e asociadas.
- **Financiamento e actividades de financiamento**, tales como:
 - Principais entidades dependentes e asociadas, incluídas estruturas consolidadas e non consolidadas.
 - Estrutura da débeda e as súas condicións, incluídos os acordos de financiamento fóra de balance e os acordos de arrendamento.
 - Beneficiarios efectivos (nacionais, estranxeiros, reputación comercial e experiencia) e partes vinculadas.
 - Uso de instrumentos financeiros derivados.
 - Principais fontes de financiamento orzamentario e obxectivos vinculados ás mesmas.
- **Información financeira e orzamentaria**, tal como:
 - Principios contables e prácticas sectoriais específicas, incluídas as categorías significativas específicas do sector.
 - Prácticas de recoñecemento de ingresos.
 - Contabilización a valor razoable.
 - Activos, pasivos e transaccións en moeda estranxeira.
 - Contabilización de transaccións inusuais ou complexas incluídas aquelas en áreas controvertidas ou novas.

Os cambios significativos na entidade con respecto a períodos anteriores poden orixinar ou modificar os riscos de incorrección material.

3. A selección e aplicación de políticas contables pola entidade

O coñecemento da selección e aplicación de políticas contables pode comprender cuestións como:

- Os métodos utilizados pola entidade para contabilizar transaccións significativas e inusuais.
- O efecto de políticas contables significativas en áreas emerxentes ou controvertidas para as que hai unha falta de orientacións autorizadas ou de consenso.
- Cambios nas políticas contables da entidade.
- Normas de información financeira e disposicións legais e regulamentarias que son novas para a entidade, así como o modo e momento en que a entidade adoptará ditos requirimentos.

4. Obxectivos e estratexias, así como riscos de xestión ou negocio relacionados

A entidade desenvolve a súa actividade dentro dun contexto de factores sectoriais e normativos, así como doutros factores internos e externos. Para responder a ditos factores, a dirección ou os responsables do goberno da entidade definen obxectivos, que constitúen os plans xerais de actuación da entidade. As estratexias son os enfoques que utilizará a dirección para tentar alcanzar os seus obxectivos. Os obxectivos e estratexias da entidade poden cambiar co transcurso do tempo.

O risco de xestión ou negocio é máis amplo que o risco de incorrección material nos estados financeiros, aínda que o engloba. O risco de negocio pode xurdir do cambio ou da complexidade. Non recoñecer a necesidade de cambio tamén pode dar lugar a un risco de xestión ou negocio. O risco de xestión ou negocio pode orixinarse, p.e. por:

- nunha entidade pública, a incerteza respecto da vontade política ou da capacidade financeira para continuar prestando o servizo nas mesmas condicións;
- o desenvolvemento de novas actuacións ou servizos que poden resultar errados;
- situación económica ou social inadecuada para sustentar unha actuación ou servizo; ou
- defectos nun produto ou servizo que poden dar lugar a obrigas ou responsabilidades e poñer en risco a reputación.

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

O coñecemento dos riscos de xestión ou negocio aos que se enfrenta a entidade aumenta a probabilidade de identificar os riscos de incorrección material, posto que a maior parte dos riscos de negocio acaban tendo consecuencias financeiras e, polo tanto, un efecto nos estados financeiros. Non obstante, o auditor non ten a responsabilidade de identificar ou valorar todos os riscos de negocio xa que non todos eles orixinan riscos de incorrección material.

Como exemplos de cuestións que o auditor pode ter en conta para obter coñecemento dos obxectivos, as estratexias e os correspondentes riscos de negocio da entidade que poidan dar lugar a un risco de incorrección material nos estados financeiros cabe citar os seguintes:

- Desenvolvementos sectoriais (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, que a entidade non conte co persoal ou a especialización para facer fronte aos cambios no sector).
- Novos produtos e servizos (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, o aumento das responsabilidades ligadas aos produtos).
- Expansión do negocio (un risco de negocio potencial relacionado con iso pode ser, por exemplo, que a demanda non fose estimada correctamente).
- Novos requirimentos contables (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, unha implementación incompleta ou incorrecta, ou un incremento dos custos).
- Requirimentos normativos (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, unha maior vulnerabilidade desde un punto de vista xurídico).
- Requirimentos de financiamento actuais e prospectivos (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, a perda de financiamento debido á incapacidade da entidade de cumprir os requirimentos).
- A utilización de TI (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, que os sistemas e procesos sexan incompatibles).
- Os efectos de implementar unha estratexia, en especial calquera efecto que poida dar lugar a novos requirimentos contables (un risco de negocio potencial relacionado pode ser, por exemplo, unha implementación incompleta ou incorrecta).

Un risco de xestión ou negocio pode ter unha consecuencia inmediata sobre o risco de incorrección material para tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar nas afirmacións ou nos estados financeiros. Por exemplo, o risco de negocio orixinado por unha redución da clientela pode incrementar o risco de incorrección material ligada á valoración das contas para cobrar. Non obstante, ese mesmo risco, especialmente se se combina cun empeoramento da situación económica, pode ter tamén unha consecuencia a máis longo prazo, que o auditor ten en conta ao valorar a idoneidade da hipótese de empresa en funcionamento. En consecuencia, **o considerar se un risco de xestión ou negocio pode orixinar un risco de incorrección material é unha cuestión que se valora tendo en conta as circunstancias da entidade.**

No **apartado 7** enuméranse exemplos de condicións e feitos que poden indicar a existencia de riscos de incorrección material.

Polo xeral, a dirección identifica os riscos de xestión ou negocio e desenvolve enfoques para darlles resposta. Dito proceso de valoración do risco é un compoñente do control interno e trátase na GPF-OCEX 1316.

No caso de auditorías de entidades do sector público, os "obxectivos da dirección" poden estar influenciados por cuestións relativas á rendición de contas públicas e incluír obxectivos que teñan a súa orixe nas disposicións legais, regulamentarias ou doutro tipo.

5 Análise e revisión da evolución financeira da entidade

A dirección e outras persoas analizarán e revisarán aquilo que consideren importante. As medicións do resultado, tanto externas como internas, crean presións sobre a entidade. Á súa vez, estas presións poden levar á dirección para tomar medidas para mellorar os resultados ou a preparar estados financeiros con incorreccións. Por exemplo, a fixación de obxectivos de déficit na normativa de estabilidade orzamentaria pode incentivar ou presionar para a ocultación de gastos ou o seu traslado a exercicio posteriores ou a sobrevaloración de ingresos.

En consecuencia, o coñecemento da análise dos resultado da entidade facilita ao auditor a consideración de se as presións para alcanzar os resultados previstos poden desencadear actuacións da dirección que incrementen os riscos de incorrección material, incluídos os que se deben a fraude. Véxase GPF-OCEX 1240 en relación cos requirimentos e orientacións sobre os riscos de fraude.

A análise e revisión da evolución financeira non é o mesmo que o seguimento dos controis, aínda que os seus propósitos pódense solapar:

- A medición, análise e revisión da evolución financeira ou orzamentaria ten como finalidade comprobar se estes cumpren os obxectivos fixados pola dirección (ou polo goberno, o Ministerio de Facenda ou a U.E.).
- O seguimento dos controis ocúpase especificamente da eficacia do funcionamento do control interno.

Nalgúns casos, os indicadores de evolución poden proporcionar tamén información que permite á dirección identificar deficiencias no control interno.

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

Exemplos de información xerada internamente utilizada pola dirección para a medición e revisión da evolución financeira e que o auditor pode ter en conta, son, entre outros:

- Indicadores claves de evolución (financeiros e non financeiros), así como cocientes, tendencias e estatísticas de operacións craves.
- Análise comparativa da evolución financeira entre períodos.
- Orzamentos, pronósticos, análises de desviacións, información por segmentos, así como informes de resultados por divisións, departamentos ou outros niveis.
- Medicións do desempeño dos empregados e políticas de incentivos.
- Comparación da actuación dunha entidade con outras de similares características.

As medicións internas poden poñer de manifesto resultados ou tendencias inesperados que requiren que a dirección determine a súa causa e adopte medidas correctoras (incluída, nalgúns casos, a oportuna detección e corrección de incorreccións). As medicións de resultados tamén poden indicar ao auditor a existencia de riscos de incorrección da correspondente información nos estados financeiros.

A miúdo as entidades de pequena dimensión non dispoñen de procesos para a medición, análise e revisión da evolución financeira. A indagación ante a dirección pode revelar que esta se basea nalgúns indicadores clave para avaliar a evolución financeira e adoptar medidas adecuadas. Se se confirma a falta de indicadores e valoración de resultados coa dirección da entidade pode ter un maior risco de que as incorreccións non sexan detectadas e corrixiadas.

6. Consideracións sobre o sector público (*Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas, apartado 2.2.1*)

Para determinar o risco inherente teranse en conta, na medida na que sexan aplicables aos obxectivos da fiscalización, os seguintes factores:

- Asociados coa estrutura operativa:
 - Organización descentralizada, xeograficamente dispersa.
 - Actividades ou proxectos nos que participan numerosos socios.
 - Reorganizacións.
 - Expansión a novas localizacións.
 - Obxectivos mal definidos ou pouco realistas.
 - Ambiente de control débil.
- Debidos a circunstancias económicas ou técnicas:
 - Tendencias ou cocientes distintas ás normais do sector.
 - Resultados intanxibles ou difíciles de avaliar.
 - Actividades en fase inicial ou final, ou afectadas por un rápido cambio tecnolóxico.
 - Dependencia excesiva dun provedor.
 - Restricións na dispoñibilidade de capital e de créditos.
- Debidos ao marco normativo:
 - Marco legal e regulamentario abundante.
 - Complexidade e heteroxeneidade das normas.
 - Normativa creada ou modificada recentemente.
 - Falta de coherencia entre a normativa aplicable.
 - Restricións orzamentarias
 - Alteración das competencias e funcións da entidade.
 - Nova lexislación e novas regulamentacións ou directivas
- Referidos á propia organización:
 - Funcións de xestión, supervisión e control pouco adecuadas.
 - División de competencias pouco clara.
 - Conflitos frecuentes sobre salarios, condicións laborais, asuntos sociais, etc.
 - Falta de rotación do persoal ou rotación excesiva, en particular en áreas sensibles como finanzas, contabilidade ou control.
 - Persoal insuficiente, falta de cualificación, experiencia ou motivación.
 - Actividades moi dependentes dun reducido número de persoal clave.
 - Fluctuacións no ritmo de traballo e nos fluxos de información.
 - Medicións contables que leven procesos complexos ou criterios subxectivos.
 - Utilización de sistemas informáticos obsoletos.
- Relativos a actividades ou programas:
 - Complexidade de programas, actividades ou operacións.
 - Actividades que supoñen a manipulación de importantes cantidades de efectivo ou de bens atractivos polo seu

- valor.
- Xestión de ingresos.
- Subvencións.
- Privatizacións.
- Actividades consideradas tradicionalmente proclives á fraude ou corrupción.
- Actividades extraordinarias.
- Actividades complexas.
- Tarefas novas.
- Realización de actividades urxentes.

7. Condicións e feitos que poden indicar a existencia de riscos de incorrección material *(Anexo 2 da NIA-ES 315)*

A continuación figuran exemplos de condicións e feitos que poden indicar a existencia de RIM. Os exemplos mencionados aquí abarcan un amplo espectro de condicións ou feitos; non obstante, non todos son relevantes para todo encargo de auditoría e a lista de exemplos non é necesariamente exhaustiva.

- Operacións expostas a mercados volátiles; por exemplo, comercio con futuros.
- Operacións suxeitas a un alto grao de regulación complexa.
- Problemas de empresa en funcionamento e de liquidez.
- Cambios no sector no que opera a entidade.
- Cambios na cadea de subministracións.
- Cambios na entidade, como importantes adquisicións ou reorganizacións ou outros feitos inusuais.
- Probabilidades de venda de entidades ou de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas e de negocios conxuntos complexos.
- Utilización de financiamento fóra de balance, entidades con labor especial e outros acordos de financiamento complexos.
- Transaccións significativas con partes vinculadas. .
- Falta de persoal coas cualificacións necesarias na área contable e de información financeira.
- Cambios en persoal clave, incluída a saída de directivos .
- Deficiencias no control interno, especialmente as non tratadas pola dirección.
- Incongruencias entre a estratexia de TI da entidade e as súas estratexias de negocio.
- Cambios na contorna das TI.
- Instalación de novos e significativos sistemas de TI relacionados coa información financeira.
- Indagacións sobre as operacións da entidade ou dos seus resultados financeiros realizadas por organismos reguladores ou gobernamentais.
- Indicacións de malgasto ou abusos
- Incorreccións anteriores, historial de erros ou un elevado número de axustes ao peche do período.
- Número significativo de transaccións non rutineiras ou non sistemáticas, incluídas transaccións inter-grupo e importantes transaccións xeradoras de ingresos ao peche do período
- Transaccións rexistradas sobre a base das intencións da dirección; por exemplo, refinanciamento da débeda, activos mantidos para a venda e clasificación dos valores negociables.
- Aplicación de novos pronunciamentos contables.
- Medicións contables que levan procesos complexos.
- Feitos ou transaccións que implican unha incerteza significativa de medición, incluídas as estimacións contables.
- Litixios e pasivos continxentes pendentes; por exemplo, garantías financeiras e reparación ambiental.
- Gasto orzamentario excesivo debido a deficiencias dos controis orzamentarios
- Novos programas
- Novas fontes de financiamento
- Decisións políticas, tales como o traslado de centros operativos, liquidación de entidades
- Incremento das expectativas públicas
- Obtención de bens e servizos en determinados sectores, por exemplo a defensa
- Contratación externa de actividades públicas
- Operacións suxeitas a investigacións especiais
- Cambios no liderado político
- Asociacións públicas e privadas

Anexo 2: Guía práctica- Análise das contas anuais a fiscalizar

1. Análise das contas anuais a fiscalizar

A análise do balance, da conta de resultados, da liquidación do orzamento ou outros estados auditados é un procedemento inicial, básico, nunha auditoría, e serve para **identificar os epígrafes do balance, da conta de resultados, da execución orzamentaria sobre os que focalizar o esforzo da auditoría.**

A análise proporciona ao auditor información substancial para a planificación do traballo, xa que axuda no proceso de identificación dos riscos, das transaccións e clases de transaccións significativas e dos procesos de xestión e aplicacións informáticas con influencia nas contas anuais.

Para analizar as contas anuais dunha entidade coa máxima eficacia é preciso adquirir previamente un coñecemento de carácter xeral da entidade, da súa organización e da contorna no que desenvolve a súa actividade (ver Anexo 1), coñecemento que nas seguintes etapas irá facéndose máis profundo, especialmente no relativo aos sistemas contable, orzamentario e de control interno (GPF-OCEX 1316).

Nas organizacións modernas, na medida en que a súa xestión atópase soportada por sistemas informáticos cada vez máis complexos, débese prestar a máxima atención profesional á revisión deses sistemas, xa que a complexidade dun sistema informatizado é un elemento esencial para determinar se é necesario ou non a colaboración dun auditor informático nos traballos de fiscalización.

O auditor debe ter en conta os principais acontecementos que tivesen influencia sobre as contas da entidade ou sobre as clases de transaccións seleccionadas. Por exemplo: a redución das dispoñibilidades orzamentarias, a apertura dun novo centro de produción, a introdución dunha nova aplicación informática, a migración de aplicacións ou de datos, etc.

Nesta primeira etapa da auditoría manteranse reunións co persoal da entidade fiscalizada para explicarlles os obxectivos e alcances da auditoría e faráselles entrega dunha listaxe coa documentación e información solicitada, e entre ela un cuestionario inicial para que o cumprimenten, no que se solicita unha serie de información e documentación relativa a distintos aspectos técnicos e organizativos dos sistemas de información e de control interno da entidade.

Nesta etapa farase unha **revisión analítica** das contas auditadas e o **cálculo do Nivel de Importancia Relativa (NIR)**. Tamén se realizarán as actividades que se sinalan nos seguintes apartados.

2. Identificación das transaccións e dos tipos ou clases de transaccións significativas

Unha vez identificadas as contas ou os grupos de contas significativos, sobre as que focalizará a auditoría, o auditor identificará as transaccións que teñen un efecto significativo sobre ditas contas, é dicir, aquelas que xeran os importes ou saldos que locen nas mesmas. A vantaxe deste enfoque é que exclúe as clases de transaccións non significativas.

As clases ou tipos de transaccións refírense ás derivadas de actividades de funcionamento ordinario ou de explotación (basicamente ingresos, compras de bens e servizos, e as do persoal), de investimento ou de financiamento. Adoitan ser repetitivas e, a efectos de auditoría, os procedementos para a súa xestión poden agruparse en ciclos ou procesos desde o seu inicio ata a terminación.

Unha vez que o auditor coñece as clases de transaccións significativas e as operacións que as xeran, concentrarase nelas e pode proceder á análise de riscos nas diferentes fases do proceso de xestión no que se producen tales operacións.

As transaccións non rutineiras, como as estimacións, operacións de consolidación, axustes de final de exercicio, etc. son revisadas normalmente mediante procedementos substantivos.

3. Identificación dos procesos de xestión significativos

As contas anuais dunha empresa ou entidade son o resultado da agregación de múltiples actividades que se poden agrupar en procesos, e que poden ser moi diferentes uns doutros.

Partindo das clases de transaccións significativas identificadas, o auditor debe identificar os procesos de xestión significativos que inflúen nos seus importes ou nos seus saldos contables.

Un **proceso de xestión** (ou proceso de negocio) consiste nunha serie de actividades, operacións ou funcións (manuais, semiautomáticas ou automatizadas) realizadas por unha entidade, que serven para levar a cabo a súa misión e desenvolver a súa actividade (a elaboración de produtos ou a subministración de servizos) ou o tratamento da información.

Un proceso ten un punto de inicio e outro de finalización claros e xeralmente interveñen varios departamentos da entidade. Poden clasificarse en tres grupos:

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

- Procesos relacionados coa **actividade principal** da entidade: xestión de subvencións, xestión de historias médicas, matriculación universitaria, compras, vendas, etc.
- Procesos **financeiros**: cobros, pagos, nóminas, etc.
- Procesos **de apoio**: que agrupan todas as funcións de apoio á posta en marcha e á explotación dos procesos operativos: xestión de recursos humanos, mantemento de inventario de inmovilizado, contabilidade, etc.

Por procesos **de xestión significativos**, para os efectos da auditoría, enténdese os principais procesos que teñen unha influencia directa sobre o fluxo de tratamento contable e a formación ou valoración de compoñentes significativos das contas anuais. O concepto de materialidade pode axudar ao auditor para determinar que compoñentes das contas e que aplicacións relacionadas son significativas para os obxectivos da auditoría.

Se existisen debilidades de control nos procesos de xestión significativos podería cuestionarse a fiabilidade das contas anuais. Por iso resulta indispensable a identificación minuciosa dos procesos de xestión significativos e dos fluxos de procesamento de datos para poder identificar e valorar os riscos no seo de cada un deles. É dicir, débese:

- Identificar os fluxos de datos. É necesario ter unha visión global da circulación dos datos ao longo de todo o proceso ou procesos analizados, desde a súa captura inicial, tratamento, ata o seu arquivo final. Isto inclúe a identificación das bases de datos que interveñen e as operacións que se realizan para transferir os datos procesados dunha base de datos a outra.
- Identificar os riscos existentes.
- Identificar os controis. Ao longo do fluxo dos datos a través do proceso establécense unha serie de controis sobre a validez, integridade, exactitude, confidencialidade e dispoñibilidade dos datos.
- Revisar pistas de auditoría (trazabilidade). A finalidade é localizar unha información ou un dato a partir doutro, resultante dunha aplicación informática lóxica e fisicamente afastada. Así, é posible por exemplo, a partir do saldo dunha conta do balance ou dunha partida orzamentaria, obter un detalle dos seus movementos, e de cada un destes o apuntamento contable realizado e a referencia aos documentos que orixinaron o movemento contable. A ausencia de pistas de auditoría é unha debilidade do control interno.

Para comprender mellor a actividade da entidade é convinte desagregar os procesos complexos en subprocesos (un **subproceso** ou función é un subconxunto de actividades ou tarefas, realizadas por un empregado ou funcionario para levar a cabo as súas responsabilidades, que producen un resultado ou output).

Vexamos dous exemplos:

<u>Proceso</u>	<u>Subprocesos</u>
Gastos de personal	Orzamentación Xestión de postos (RPT) Xestión de persoas Elaboración da nómina Pago nómina Contabilización
Concesión de subvencións	Inicio Instrución Finalización Pagamento

A análise para realizar esténdese, tanto ao proceso contable mesmo como ao proceso puntual de peche das contas anuais; a procesos de xestión complexos como o de impostos-recadación ou vendas-facturación, que teñen influencia tanto no fluxo financeiro como no de mercadorías (neste caso varias contas do balance, da conta de perdas e ganancias e da liquidación do orzamento teñen o mesmo proceso como fonte ou orixe dos seus datos); e aos procesos de apoio, por exemplo os da área de recursos humanos.

Os procesos que están interrelacionados e afectan a un grupo de transaccións e contas poden agruparse en ciclos. Agrupar os procesos e aplicacións de xestión en ciclos pode axudar ao auditor para documentar a auditoría e a deseñar procedementos que sexan eficaces, eficientes e relevantes para os obxectivos da auditoría.

Os procesos poden ser representados de forma gráfica mediante fluxogramas.

Ao realizar esta análise débese aproveitar a documentación descritiva dos procesos de xestión que exista na empresa ou entidade auditada. Normalmente esta documentación céntrase nas actividades e é preciso completala para cada etapa do proceso coas entradas de datos, os tratamentos de datos e os resultados, así como os roles dos distintos axentes que interveñen.

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

En xeral, a documentación da entidade non sinalará os riscos dos procesos, nin os controis clave, que deberán ser identificados e documentados polo auditor nunha fase posterior, ao analizar os controis das aplicacións.

Comprender a actividade e o funcionamento da entidade e dos principais procesos de xestión, inclúe entender como se empregan as aplicacións informáticas para soportar os procesos de xestión, xa que varía dunha entidade a outra.

4. Identificación das aplicacións de xestión significativas

Unha aplicación de xestión é unha combinación de hardware e software usada para procesar información da actividade da entidade e pode dar soporte a un ou varios procesos de xestión; esas aplicacións informáticas poden ter unha maior ou menor complexidade e grao de integración, segundo os casos.

A automatización e integración das distintas fases dos procesos de xestión e de numerosos controis internos nun sistema de información **expón riscos inherentes adicionais**. Poden presentarse, por exemplo, dificultades para implementar unha adecuada segregación de funcións; tamén se o nivel de integración é moi elevado e os datos procésanse en tempo real ou se se aplica o principio de “entrada única de datos”, xeraranse procesos e rexistros automáticos de transaccións que provocarán que poida ser imposible que existan controis humanos.

As aplicacións de xestión integradas, en particular os ERP, condicionan profundamente a maneira de traballar e determinan a forma na que se fan os intercambios entre os distintos axentes que interveñen nun proceso de xestión, contribuíndo á estruturación dos procesos.

A identificación das aplicacións de xestión significativas para os propósitos da auditoría financeira, a análise das súas características e das súas características, débese facer canto antes, xa que esta información permitirá definir de forma detallada o deseño, alcance e a extensión das probas de auditoría, o grao de participación requirido do auditor informático e a elaboración dos programas de auditoría.

Polo xeral considerárase que unha aplicación é significativa, para os efectos da auditoría financeira, cando soporte un proceso de xestión significativo, tal como se definiu no apartado 3 anterior, se procesa transaccións agregadas superiores ao nivel de importancia relativa fixado na memoria de planificación ou se apoia un saldo contable significativo das contas anuais auditadas.

O auditor tamén pode identificar aplicacións como significativas baseándose en consideracións cualitativas. Por exemplo, sistemas que apoian a planificación financeira, os informes de xestión e actividades orzamentarias; sistemas que xestionan e proporcionan datos e información de custos; e sistemas que xestionan aspectos relacionados co cumprimento da legalidade (contratación, subvencións, etc.).

O sistema de información financeira dunha entidade pode ser visto como unha serie de agrupamentos lóxicos de transaccións e actividades relacionadas e xeralmente comprende varias aplicacións informáticas. Cada partida orzamentaria ou conta significativa pode estar afectada ou influída por inputs dunha ou varias aplicacións (orixe de cargos e abonos).

O auditor baseándose en: a) a información obtida mediante os cuestionarios, b) entrevistas mantidas co persoal da entidade, c) experiencia de anos precedentes e d) a análise das contas anuais xunto con outra información obtida nas etapas iniciais do traballo, determinará as aplicacións informáticas que son a fonte para a formación das contas anuais.

Por exemplo, as aplicacións que conteñen rexistros auxiliares das contas para cobrar, inmovilizado e contas a pagar, polo xeral ofrecen información detallada para probas e respaldo para os saldos dos libros maiores, se levan a cabo uns controis adecuados (por exemplo: reconciliacións).

Cando unha conta significativa ten máis dunha fonte de información financeira, o auditor debe considerar as distintas fontes e determinar cal delas é máis apropiado utilizar para os propósitos da auditoría financeira. O auditor debe avaliar a probabilidade de que se produzan incorreccións e os procedementos de auditoría que se poden aplicar ao elixir a fonte que vai utilizar.

O auditor debe obter un coñecemento suficiente dos sistemas de información relevantes para a información financeira para entender o deseño dos procesos. Debe obter e revisar documentación, como poden ser documentos de deseño, proxectos, procedementos dos procesos de xestión, manuais de usuario, etc. Debe tamén entrevistarse co persoal con coñecementos a fin de obter unha comprensión xeral de cada aplicación de xestión significativa para os obxectivos da auditoría.

GPF-OCEX 1315: Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna

Será útil completar unha táboa resumen coa información que se mostra a táboa seguinte:

Contas anuais		Aplicacións				Bases de datos		Sistemas operativo		Plataforma hardware
Epígrafe	Importe (Mill. euros)	Proceso	Aplicación utilizada	Tipo de aplicación	Responsable	Versión	Adminis-trador	Versión	Respon-sable	

Nesta táboa intentarase relacionar as principais contas ou epígrafes das contas anuais co seu correspondente proceso de xestión, coas aplicacións de xestión que o soportan e outros datos relacionados.

Despois de identificar as aplicacións significativas, debe obterse un coñecemento suficiente das mesmas e dos procedementos (incluíndo os compoñentes do control interno) mediante os cales as transaccións son iniciadas, rexistradas, procesadas e presentadas desde o momento en que acontecen ata que son incluídas nas contas anuais e **documentar** as principais características de cada aplicación significativa.

Alcanzar unha adecuada comprensión é fundamental para poder valorar o risco do sistema de información, comprender os controis de aplicación, así como desenvolver os procedementos de auditoría pertinentes.

5. Identificar as principais interfaces

Unha análise completa dun sistema de información debe ter en conta tanto as aplicacións de xestión como as interfaces.

Unha interface é unha conexión entre dous dispositivos, aplicacións ou sistemas de orixe e destino, mediante a que se intercambia información. Tamén se utiliza este termo para referirse á parte dun programa que interactúa co usuario (a interface de usuario), pero este aspecto non interesa neste momento.

O obxectivo desta etapa da auditoría é comprender os fluxos de información e de datos entre distintas funcións, aplicacións ou sistemas, non só electrónicos senón tamén manuais. As interfaces entre aplicacións e entre bases de datos requiren unha atención especial, en particular as relacionadas con aquelas aplicacións significativas con impacto nas contas anuais.

As contornas TI complexas xeralmente requiren interfaces complexas para integrar as súas aplicacións de xestión críticas. Incluso os sistemas ERP moi integrados a miúdo requiren complicadas interfaces para outras aplicacións distribuídas.

As interfaces adoitan ser xestionadas con tecnoloxía middleware, que actúa como un elemento central de comunicación e coordinación para as interfaces. Poden residir nos mesmos sistemas que comunican ou noutros diferentes.

Nunha interface, as intervencións do usuario poden ser moi variadas:

- integración ou exportación dun ficheiro con descrición do formato de entrada ou saída (estes casos máis que interfaces, son ficheiros de intercambio).
- Desencadenamiento manual dun proceso automático
- Simple verificación do tratamento das excepcións ou dos rexeitamentos da interface

As interfaces como mínimo moven información dun sistema a outro, pero tamén poden ser responsables de cálculos ou de modificar datos de acordo con algún algoritmo.

As interfaces sempre son unidireccionales, nunca bidireccionales.

Dado que as interfaces xogan un importante papel no procesamento das transaccións, sempre deben considerarse no plan da auditoría. Debe terse presente que o seu mal funcionamento pode afectar a todo o sistema, o que representa un risco a considerar.

Débense avaliar os **riscos de interface** (perda de datos por interrupción das comunicacións, duplicación de datos no sistema de destino, actualización do sistema de destino con datos dun período incorrecto, etc) e os controis establecidos para mitígalos.

Os **controis de interface** poden ser manuais (p.e. mediante reconciliacións manuais) ou estar automatizados (os datos de ambos sistemas concilianse automaticamente).

Anexo 3: Documentar a reunión do equipo de auditoría para discutir sobre os RIM

Nas etapas iniciais da planificación debe celebrarse unha reunión do auditor responsable do traballo cos técnicos e axudantes de auditoría que formen parte do equipo. Se houbo rotación do equipo, tamén participará o auditor e o técnico responsables da fiscalización anterior.

Para cada RIM que se identifique na reunión, o auditor describirá “que pode ir mal”. Canto máis específica sexa a resposta a “qué pode ir mal”, máis sinxelo será valorar o risco e responder ao mesmo. Por exemplo, en lugar de sinalar “Os xestores poden manipular estimacións significativas” como un risco, será máis útil sinalar que “Os xestores poden manipular os resultados mediante cálculos que subestiman as subvencións imputables ao período”.

Comentarase tamén a posible existencia de controis que mitiguen os riscos identificados, que requirirán ser revisados na auditoría.

Débase estar atento aos riscos específicos e particulares da entidade auditada, que poden requirir unha adaptación dos procedementos de auditoría. Cada RIM require a súa consideración de auditoría.

Reunión do equipo de auditoría para discutir sobre os RIM			
Entidade:		Data CCAA:	

Mantivemos unha reunión formal do equipo de auditoría para analizar a posibilidade de que poidan existir incorreccións materiais nas contas auditadas debidas a erros, irregularidades ou incumprimentos.

Data da reunión: _____

Participantes:

Auditor	
Técnico	
Axudante	

Comentamos o seguinte:

- a. A necesidade de que por todos os membros do equipo fágase énfase no escepticismo profesional, de forma que se efectúe unha avaliación crítica da evidencia de auditoría, tal como requiren as normas de auditoría (en particular a GPF-OCEX 1240).
- b. Diversos aspectos críticos, en particular:
 - Obxectivos e alcance da fiscalización.
 - Áreas de risco .
 - Criterios contables e/ou procedementos atípicos ou particulares utilizados pola entidade.
 - Saldos contables e clases de transaccións; presentación e desagregacións das contas anuais que sexan significativos; os sistemas de control relacionados.
 - NIR na planificación e execución do traballo, erro tolerable e alcance dos axustes.
 - Alcance das probas.

(Esta lista modificarase e adaptarse ao comentado na reunión segundo as circunstancias de cada entidade)
- c. Como e onde poden verse afectadas por erros as contas anuais de forma significativa.
(Sinalaranse os casos posibles comentados ou se indicará que non se ve risco)
- d. Como e onde poden verse afectadas as contas anuais de forma significativa por fraude (relacionadas coa apropiación indebida ou utilización irregular de activos) ou incumprimentos.
(Sinalaranse os casos posibles comentados ou indicarse que non se ve risco)
- e. Factores externos ou internos, coñecidos, que afectan á entidade e que poden: 1) crear incentivos/presión para cometer fraude, 2) proporcionar a oportunidade para realizalo e 3) revelar actitudes ou xustificacións de que a fraude é un comportamento aceptable.
- f. Como poderían realizarse e ocultarse situacións de formulación fraudulenta das contas (por exemplo capitalizando gastos de explotación no inmovilizado).
- g. Como podería realizarse unha apropiación indebida.
- h. O risco de que a dirección eluda os controis internos.
- i. Con que procedementos de auditoría pódese responder mellor aos riscos anteriores.
- j. Outros asuntos

Como resultado da discusión dos asuntos anteriores, identificamos RIM que foron resumidos en ___ / non identificamos RIM.

Anexo 4: Fluxograma dunha auditoría

