

1. Introducción

O **control interno** é 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 "control" refírese a calquera aspecto relativo a un ou máis compoñentes do control interno.

De acordo coas normas técnicas de auditoría, **o auditor debe obter o 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. 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.

O coñecemento do control interno facilita ao auditor a identificación de tipos de incorreccións potenciais e de factores que afectan os riscos de incorrección material, así como o deseño da natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores.

A presente guía de aplicación relativa ao coñecemento requirido do control interno divídese nas seguintes seccións:

- Natureza xeral e características do control interno.
- Controis relevantes para a auditoría.
- Natureza e extensión do coñecemento dos controis relevantes.
- Compoñentes do control interno.

2. Natureza e características do control interno

2.1 Finalidade do control interno

O control interno deséñase, impleméntase e manténse co fin de responder os riscos de xestión identificados que ameazan a consecución de calquera dos obxectivos da entidade referidos a:

- Os obxectivos estratéxicos que soportan a misión da entidade.
- A eficacia e eficiencia das súas operacións (controis operacionais).
- A fiabilidade da información financeira da entidade (control interno sobre a información financeira).
- O cumprimento das disposicións legais e regulamentarias aplicables (controis de legalidade).

Os controis internos máis relevantes nunha fiscalización financeira e de cumprimento de legalidade corresponden aos dous últimos tipos.

A maneira en que se deseña, implementa e mantén o control interno varía segundo a dimensión e a complexidade da entidade. Normalmente as entidades de pequena dimensión utilizan medios menos estruturados, así como procesos e procedementos máis sinxelos para alcanzar os seus obxectivos.

Un control interno está deseñado, sempre, para responder (mitigar) un risco potencial. Un control que non ten ningún risco que mitigar, é un procedemento ineficaz ou inútil.

2.2 Limitacións do control interno

O control interno, por moi eficaz que sexa, só pode proporcionar á entidade unha seguridade razoable do cumprimento dos seus obxectivos de información financeira. A probabilidade de que se cumpran vese afectada polas limitacións inherentes ao control interno. Estas inclúen o feito de que os xuízos humanos á hora de tomar decisións poden ser erróneos e de que o control interno pode deixar de funcionar debido ao erro humano. Por exemplo, pode haber un erro no deseño ou o cambio dun control interno. Do mesmo xeito, o funcionamento dun control pode non ser eficaz, como sucede, por exemplo, se a información producida para os fins do control interno (por exemplo, un informe de excepcións ou anomalías) non se utiliza de maneira eficaz porque a persoa responsable da revisión da información non comprende a súa finalidade ou non adopta as medidas

adecuadas.

Ademais, pódense sortear os controis por colusión entre dous ou máis persoas ou pola inadecuada elusión do control interno pola dirección. Por exemplo, pódense eludir ou invalidar filtros dun programa informático deseñados para identificar e informar sobre transaccións que superen determinados límites de crédito. Tamén poden poñerse de acordo diversas persoas da entidade encargadas da tramitación de subvencións con terceiros para a concesión irregular daquelas.

Doutra banda, no deseño e implementación dos controis, a dirección pode realizar xuízos sobre a natureza e extensión dos controis que decide implementar e sobre a natureza e extensión dos riscos que decide asumir.

As **entidades de pequena dimensión** adoitan ter menos empregados, o que pode limitar na práctica a posibilidade de segregación de funcións. Non obstante, nunha entidade pequena, é posible que o responsable/xerente sexa capaz de exercer unha supervisión máis eficaz que nunha entidade de gran dimensión. Dita supervisión pode compensar a menor capacidade de establecer unha segregación de funcións. Doutra banda, o responsable/xerente pode ter máis posibilidades de eludir os controis porque o sistema de control interno está menos estruturado. O auditor terá en conta o anterior na identificación dos riscos de incorrección material debida a fraude.

2.3 Características dos elementos manuais e automatizados do control interno relevantes para a valoración do risco polo auditor

O **sistema de control interno** dunha entidade comprende elementos manuais e, a miúdo, elementos automatizados. **As características dos elementos manuais ou automatizados son relevantes para a valoración do risco polo auditor e para os procedementos de auditoría posteriores baseados en dita valoración.**

A utilización de elementos manuais ou automatizados no control interno tamén afecta o modo en que se inician, rexistran e procesan as transaccións e infórmase sobre elas:

- Os controis nun **sistema manual** poden comprender procedementos tales como aprobacións e revisións de transaccións, así como conciliacións e seguimento das partidas en conciliación. De forma alternativa, é posible que a entidade empregue **procedementos automatizados** para iniciar, rexistrar e procesar transaccións e informar sobre elas, nese caso os documentos en papel substitúense por rexistros en formato electrónico.
- Os controis nos **sistemas de TI** consisten nunha combinación de controis automatizados (por exemplo, controis integrados en programas informáticos) e de controis manuais. Ademais, os controis manuais poden ser independentes das TI, poden utilizar información producida polas TI, ou poden limitarse ao seguimento do funcionamento efectivo das TI e dos controis automatizados, así como ao tratamento das excepcións. Cando se utilizan as TI para iniciar, rexistrar, procesar ou notificar transaccións ou outros datos financeiros, para a súa inclusión nos estados financeiros, os sistemas e programas poden incluír controis relacionados coas correspondentes afirmacións no caso de contas materiais ou poden ser decisivos para un funcionamento eficaz dos controis manuais que dependen das TI. A combinación pola entidade de elementos manuais e automatizados no seu control interno varía segundo a natureza e complexidade da utilización das TI pola entidade.

Polo xeral, **as TI son beneficiosas** para o control interno da entidade, ao permitirlle:

- Aplicar de maneira congruente as normas de actuación predefinidas e realizar cálculos complexos no procesamento de grandes volumes de transaccións ou de datos;
- Mellorar a oportunidade, dispoñibilidade e exactitude da información;
- Facilitar unha análise adicional da información;
- Mellorar a capacidade para facer un seguimento do resultado das actividades da entidade e das súas políticas e procedementos;
- Reducir o risco de que os controis se sorteen; e
- Mellorar a capacidade de lograr unha segregación de funcións efectiva mediante a implementación de controis de seguridade nas aplicacións, bases de datos e sistemas operativos;

As TI tamén orixinan **riscos específicos** para o control interno da entidade, incluídos, por exemplo:

- A confianza en sistemas ou programas que procesan datos de maneira inexacta, que procesan datos inexactos, ou ambos.
- Accesos non autorizados aos datos que poden ter como resultado a destrución de datos ou cambios indebidos deles, incluído o rexistro de transaccións non autorizadas ou inexistentes, ou un rexistro inexacto das transaccións.
- Poden producirse riscos específicos cando múltiples usuarios acceden a unha mesma base de datos.
- A posibilidade de que o persoal do departamento de TI obteña permisos de acceso máis aló dos necesarios para realizar as súas tarefas, deixando así de funcionar a segregación de funcións.
- Cambios non autorizados nos datos dos arquivos mestres.
- Cambios non autorizados nos sistemas ou programas.
- Cambios non soportados documentalmente nos sistemas ou programas
- Non realizar cambios necesarios nos sistemas ou programas.
- Intervención manual inadecuada.
- Perda potencial de datos ou incapacidade de acceder aos datos do modo requirido.

Os **elementos manuais** no control interno poden ser **máis adecuados** cando se requira facer uso de xuízo e de discrecionalidade, como, por exemplo, nas seguintes circunstancias:

- Transaccións importantes, inusuais ou non recorrentes.
- Circunstancias nas que os erros son difíciles de definir, anticipar ou predicir.
- En circunstancias cambiantes que requiren unha resposta de control que está fóra do alcance dun control automatizado existente.
- Ao realizar o seguimento da eficacia dos controis automatizados.

Os **elementos manuais** no control interno poden resultar **menos fiables** que os elementos automatizados debido a que poden ser máis facilmente evitados, ignorados ou eludidos e tamén a que están máis expostos a simples erros e equivocacións. En consecuencia, non pode asumirse que un elemento do control manual será aplicado de maneira congruente. Os controis manuais poden resultar menos adecuados nas seguintes circunstancias:

- Un número elevado de transaccións ou transaccións recorrentes, ou ben en situacións nas que os erros que se poidan anticipar ou predicir poden previrse, ou detectarse e corrixirse, mediante parámetros de control automatizados.
- Actividades de control nas que os modos específicos de realizar o control poden deseñarse e automatizarse adecuadamente.

A extensión e a natureza dos **riscos** para o control interno varían segundo a natureza e as características do sistema de información da entidade. A **entidade responde os riscos** que xorden da utilización das TI ou da utilización de elementos manuais no control interno mediante o establecemento de controis eficaces tendo en conta as características do sistema de información da entidade.

3. Controis relevantes para a auditoría

Existe unha relación directa entre os obxectivos dunha entidade e os controis que implementa para proporcionar unha seguridade razoable sobre o seu cumprimento. Os obxectivos da entidade, e por tanto os controis, están relacionados coa súa misión, a información financeira, as operacións e o cumprimento da normativa; non obstante, non todos estes obxectivos e controis son relevantes para a valoración do risco polo auditor.

Os factores relevantes para o auditor ao axuizar se un control, de maneira individual ou en combinación con outros, é relevante para a auditoría poden incluír cuestións como as seguintes:

- Os obxectivos da fiscalización.
- A importancia relativa.
- A significatividade do risco relacionado.
- A dimensión da entidade.

- A natureza da actividade ou dos negocios da entidade, así como a súa organización e, no seu caso, as características da súa propiedade.
- A diversidade e a complexidade das operacións da entidade.
- Os requirimentos normativos aplicables.
- As circunstancias e o correspondente compoñente de control interno.
- A natureza e complexidade dos sistemas que forman parte do control interno da entidade, incluída a utilización dunha organización de servizos.
- Se un determinado control, de maneira individual ou en combinación con outros, prevén ou detecta e corrixe unha incorrección material, e o modo en que o fai.

Os controis sobre a integridade e exactitude da información xerada pola entidade poden ser relevantes para a auditoría se o auditor ten previsto utilizar dita información no deseño e aplicación de procedementos de auditoría posteriores. Os controis relativos aos obxectivos operativos e de cumprimento tamén poden ser relevantes para a auditoría se están relacionados con datos que o auditor avalía ou utiliza na aplicación de procedementos de auditoría.

O control interno sobre a salvagarda dos activos contra a adquisición, utilización ou venda non autorizadas pode incluír controis relacionados tanto coa información financeira como cos obxectivos operativos. A consideración de ditos controis polo auditor límitase, polo xeral, a aqueles que son relevantes para a fiabilidade da información financeira.

Polo xeral, unha entidade dispón de controis relacionados con obxectivos que non son relevantes para a auditoría e que, en consecuencia, non é necesario considerar. Por exemplo, unha entidade pode contar cun sofisticado sistema de controis automatizados para garantir un funcionamento eficiente e eficaz (como, por exemplo, o sistema de controis automatizados dunha aerolínea para o mantemento de horarios de voos ou o correcto funcionamento do sistema de cita previa nun centro de saúde), pero normalmente ditos controis non serían relevantes para a auditoría. Ademais, aínda que o control interno se aplique a toda a entidade ou a calquera das súas unidades operativas ou liñas de actuación, o coñecemento do control interno relativo a cada unha das unidades operativas e procesos de negocio da entidade pode non ser relevante para a auditoría.

Consideracións específicas para entidades do sector público

Os auditores do sector público a miúdo teñen responsabilidades adicionais con respecto ao control interno. Por exemplo, informar sobre o cumprimento dun determinado código de conduta. Os auditores do sector público poden igualmente ter responsabilidades de informar sobre o cumprimento de determinadas disposicións legais, regulamentarias ou doutro tipo. En consecuencia, é posible que a súa revisión do control interno, nesas áreas sexa máis ampla e detallada.

4. Natureza e extensión do coñecemento dos controis relevantes

Ao obter coñecemento dos controis relevantes para a auditoría, o auditor, en primeiro lugar, avaliará o deseño de ditos controis e, despois, determinase se se implementaron, mediante a aplicación de procedementos adicionais á indagación realizada entre o persoal da entidade.

4.1 Avaliación do deseño dun control

A avaliación do deseño dun control implica a consideración de se **o control, de maneira individual ou en combinación con outros controis, é capaz de previr de modo eficaz, ou de detectar e corrixir, incorreccións materiais.**

A implementación dun control significa que o control existe e que a entidade o está utilizando. Non ten moito sentido avaliar a implementación dun control que non sexa eficaz, polo que **se considera en primeiro lugar o deseño do control.** Un control incorrectamente deseñado pode representar unha deficiencia significativa no control interno.

Os procedementos para a obtención de evidencia de auditoría sobre o deseño e implementación de controis relevantes poden incluír:

- A indagación entre os empregados da entidade (é un procedemento insuficiente por si só).
- A observación da aplicación de controis específicos.
- A inspección de documentos e informes.

- O seguimento de transaccións a través do sistema de información relevante para a información financeira (probos de percorrido).

4.2 Comprobar a eficacia operativa dos controis

A obtención de coñecemento dos controis da entidade non é suficiente para a comprobación da súa eficacia operativa, salvo que exista algún grao de automatización que permita un funcionamento congruente dos controis.

Por exemplo, a obtención de evidencia de auditoría sobre a implementación dun control manual nun determinado momento non proporciona evidencia de auditoría sobre a eficacia operativa do control noutras fases do traballo de auditoría. Non obstante, debido á congruencia inherente ao procesamento por medio de TI, aplicar procedementos de auditoría para determinar se un control automatizado foi implementado pode servir como comprobación da eficacia operativa de dito control, dependendo da valoración e comprobación polo auditor dos CGTI que poden afectar á súa eficacia operativa. En GPF-OCEX 1330 descríbense as probas sobre a eficacia operativa dos controis.

5. Compoñentes do control interno

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.

- 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 supervisión e 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.

6. A contorna de control

O auditor obterá coñecemento da contorna de control e avaliará se:

- a dirección, baixo a supervisión dos responsables do goberno da entidade, estableceu e mantivo unha cultura de honestidade e de comportamento ético; e se
- os puntos fortes dos elementos da contorna de control proporcionan colectivamente unha base adecuada para os demais compoñentes do control interno e se estes outros compoñentes non están menoscabados como consecuencia de deficiencias na contorna de control.

A contorna de control inclúe as funcións de goberno e de dirección, así como as actitudes, grao de percepción e accións dos responsables do goberno da entidade e da dirección en relación co control interno da entidade e a súa importancia para ela. A contorna de control establece o ton dunha organización, influíndo na conciencia de control dos seus membros.

6.1 Elementos relevantes da contorna de control

Entre os elementos da contorna de control que poden ser relevantes para a obtención do seu coñecemento están os seguintes:

(a) Comunicación e vixilancia da integridade e dos valores éticos.

Trátase de elementos esenciais que inflúen na eficacia do deseño, administración e seguimento dos controis.

A eficacia dos controis non pode situarse por encima da integridade e os valores éticos das persoas que os crean, administran e realizan o seu seguimento. A integridade e o comportamento ético son o produto das normas de ética e de comportamento da entidade, do modo en que son comunicados e da maneira en que son implantados na práctica.

A vixilancia da integridade e os valores éticos inclúe, por exemplo, as actuacións da dirección co fin de eliminar ou reducir os incentivos ou as tentacións que poden levar ao persoal para cometer actos deshonestos, ilegais ou faltos de ética.

A comunicación das políticas da entidade relativas á integridade e aos valores éticos pode incluír a comunicación ao persoal de normas de comportamento mediante declaracións de políticas e de códigos de conduta, así como a través do exemplo.

(b) Compromiso coa competencia.

A competencia é o coñecemento e as cualificacións necesarias para realizar as tarefas que definen o traballo dunha persoa.

Cuestións como a consideración pola dirección dos niveis de competencia que se requiren para determinados postos e o modo en que ditos niveis tradúcense en cualificacións e coñecementos requiridos.

(c) Participación dos responsables do goberno da entidade.

Os responsables do goberno da entidade inflúen de maneira significativa na conciencia de control da entidade.

A importancia das responsabilidades dos responsables do goberno da entidade recoñécese en códigos de conduta e outras disposicións legais ou regulamentarias, ou orientacións creadas en beneficio dos responsables do goberno da entidade. Outras responsabilidades dos responsables do goberno da entidade inclúen a supervisión do deseño e do funcionamento eficaz dos procedementos de denuncia e do proceso para a revisión da eficacia do control interno da entidade.

Hai que considerar atributos dos responsables do goberno da entidade tales como:

- A súa independencia con respecto á dirección.
- A súa experiencia e a súa reputación.
- O seu grao de participación e a información que reciben, así como o exame das actividades.
- A adecuación das súas actuacións, incluído o grao con que expoñen preguntas difíciles á dirección e realízase o seu seguimento, e a súa interacción cos auditores internos e externos.

(d) Filosofía e estilo operativo da dirección.

A filosofía e o estilo operativo da dirección abarcan un amplo espectro de características. Por exemplo, as actitudes e actuacións da dirección en relación coa información financeira pódense manifestar a través dunha selección conservadora ou agresiva de principios contables alternativos, ou do rigor e grao de conservadurismo cos que se realizan as estimacións contables.

Características tales como:

- O enfoque co que a dirección asume e xestiona riscos de negocio.
- As actitudes e actuacións da dirección con respecto á información financeira.
- As actitudes da dirección con respecto ao procesamento da información e ás funcións de contabilidade e ao persoal contable.

(e) Estrutura organizativa.

É o marco no que se planifican, executan, controlan e revisan as actividades da entidade para alcanzar os seus obxectivos.

O establecemento dunha estrutura organizativa relevante inclúe a consideración das áreas clave de autoridade e responsabilidade, así como das liñas de información adecuadas. A adecuación da estrutura organizativa dunha entidade depende, en parte, da súa dimensión e da natureza das súas actividades.

(f) Asignación de autoridade e responsabilidade.

Cuestións tales como o modo en que se asignan a autoridade e a responsabilidade con respecto ás actividades de explotación, así como a maneira en que se establecen as relacións de información e as xerarquías de autorización.

A asignación de autoridade e responsabilidade pode incluír políticas relativas a prácticas de xestión adecuadas, coñecemento e experiencia da persoal clave, así como os recursos dispoñibles para o desenvolvemento das tarefas. Ademais, pode incluír políticas e comunicacións cuxo fin é asegurar que todo o persoal comprende os obxectivos da entidade, sabe o modo en que as súas actuacións individuais interrelaciónanse e contribúen a ditos obxectivos, e é consciente do modo en que se lle esixirá a súa responsabilidade e o seu contido.

(g) Políticas e prácticas relativas a recursos humanos.

As políticas e prácticas relacionadas, por exemplo, coa selección, orientación, formación, avaliación, tutoría, promoción, compensación e actuacións correctoras.

As políticas e prácticas relativas a recursos humanos a miúdo demostran cuestións importantes en relación coa conciencia de control dunha entidade.

Por exemplo, as normas de selección das persoas máis cualificadas (resaltando a formación, a experiencia laboral anterior, os logros anteriores e a acreditación de integridade e de comportamento ético) demostran o compromiso dunha entidade de contratar persoas competentes e dignas de confianza. As políticas de formación que comunican as funcións e responsabilidades prospectivas e inclúen prácticas, tales como escolas e seminarios, ilustran os niveis esperados de desempeño e comportamento. As promocións baseadas en avaliacións periódicas do desempeño demostran o compromiso da entidade co ascenso de persoal cualificado a niveis máis altos de responsabilidade.

6.2 Evidencia de auditoría con respecto aos elementos da contorna de control

Pódese obter evidencia de auditoría relevante mediante unha combinación de indagacións e outros procedementos de valoración do risco, tales como a corroboración da información resultante de indagacións mediante a observación ou a inspección de documentos. Por exemplo, a través das indagacións ante a dirección e ante os empregados, o auditor pode obter coñecemento do modo en que a dirección comunica a súa opinión aos seus empregados sobre as prácticas de xestión e o comportamento ético. O auditor pode así determinar se se implementaron os correspondentes controis mediante a consideración, por exemplo, de se a dirección dispón dun código de conduta escrito e se actúa dun modo acorde con dito código.

6.3 Efecto da contorna de control na valoración dos riscos de incorrección material.

Algúns elementos da contorna de control dunha entidade teñen un **efecto xeneralizado** sobre a valoración dos riscos de incorrección material. Por exemplo, os responsables do goberno da entidade exercen unha influencia significativa sobre a conciencia de control dunha entidade, xa que unha das súas funcións é a de contrarrestar as presións ás que está sometida a dirección en relación coa información financeira e orzamentaria, as cales poden ter a súa orixe nas esixencias normativas, restricións orzamentarias, a demanda do mercado ou en plans de remuneración ou na presión dos mercados financeiros ante débedas crecentes.

En consecuencia, as seguintes cuestións inflúen na eficacia do deseño da contorna de control relativo á participación dos responsables do goberno da entidade:

- A súa independencia con respecto á dirección e a súa capacidade para avaliar as accións da dirección.
- Se comprenden as transaccións comerciais ou as operacións ordinarias da entidade.
- A medida en que avalían se os estados financeiros prepáranse de conformidade co marco de información financeira aplicable.

Unha dirección ou un consello de administración activo e independente pode influír na filosofía e estilo de actuación da alta dirección. Non obstante, outros elementos poden ter un efecto máis limitado. Por exemplo, aínda que as políticas e prácticas de recursos humanos dirixidas a contratar persoal competente para as áreas financeira, contable e de TI poden reducir os riscos de que se produzan erros no procesamento da información financeira, poida que non mitiguen un forte rumbo por parte da alta dirección cara á sobrevaloración dos beneficios.

Cando o auditor realiza unha valoración dos riscos de incorrección material, **a existencia dunha contorna de control satisfactorio pode ser unha variable positiva. Non obstante**, a pesar de que pode axudar a reducir o risco de fraude, unha contorna de control satisfactoria **non é un elemento disuasorio da fraude absoluta. En cambio, a existencia de deficiencias na contorna de control pode menoscabar a eficacia dos controis, especialmente en relación coa fraude.** Por exemplo, que a dirección non dedique suficientes recursos para responder os riscos de seguridade das TI pode afectar negativamente o control interno ao permitir que se realicen modificacións indebidas nos programas informáticos ou nos datos, ou que se procesen transaccións non autorizadas. Como se explica na GPF-OCEX 1330, a contorna de control tamén inflúe na natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores.

A contorna de control, por sí mesma, non prevén nin detecta e corrixe unha incorrección material. Non obstante, pode influír na avaliación polo auditor da eficacia doutros controis (por exemplo, o seguimento de controis e o funcionamento de determinadas actividades de control) e, en consecuencia, na valoración polo auditor dos riscos de incorrección material.

6.4 Consideracións específicas para entidades de pequena dimensión

É probable que a contorna de control en entidades de pequena dimensión difira do das entidades de maior dimensión. Por exemplo, pode ocorrer que entre os responsables do goberno dunha entidade de pequena dimensión non haxa un membro independente ou externo á dirección, e a función de goberno poida ser desempeñada directamente polo propietario-xerente (figura inexistente no sector público) cando non existen outros propietarios. A natureza da contorna de control pode influir tamén na importancia, ou na ausencia, doutros controis. Por exemplo, a participación activa do propietario-xerente pode mitigar algúns dos riscos que xorden da falta de segregación de funcións nun negocio pequeno; non obstante, pode incrementar outros riscos, por exemplo, o risco de elusión dos controis.

Ademais, é posible que en entidades de pequena dimensión non estea dispoñible en forma documentada a evidencia de auditoría relativa aos elementos da contorna de control, en especial cando a comunicación entre a dirección e o resto do persoal é informal pero eficaz. Por exemplo, é posible que unha entidade de pequena dimensión non teña un código de conduta escrito pero que, no seu lugar, desenvolvese unha cultura que resalte a importancia dun comportamento íntegro e ético a través da comunicación verbal e do exemplo da dirección.

Os comentarios anteriores son aplicables ás entidades de pequena dimensión de natureza administrativa, por exemplo concellos, nos que a figura clave de dirección e xestión é o secretario-interventor.

En consecuencia, as actitudes, compromisos e actuacións da dirección son de especial importancia para o coñecemento polo auditor da contorna de control dunha entidade de pequena dimensión.

7. O proceso de valoración do risco pola entidade

O auditor obterá coñecemento de se a entidade ten un proceso para:

- (a) a identificación dos riscos de xestión relevantes para os obxectivos da información financeira;
- (b) a estimación da importancia dos riscos;
- (c) a valoración da súa probabilidade de ocorrencia; e
- (d) a toma de decisións con respecto ás actuacións para responder a ditos riscos.

Se a entidade estableceu dito proceso (denominado en diante "proceso de valoración do risco pola entidade"), o auditor obterá coñecemento de tal proceso e dos seus resultados. Cando o auditor identifique riscos de incorrección material non identificados pola dirección, avaliará si existía un risco subxacente de tal natureza que, a xuízo do auditor, debería ser identificado polo proceso de valoración do risco pola entidade. Se existe dito risco, o auditor obterá coñecemento do motivo polo que o citado proceso non o identificou, e avaliará se dito proceso é adecuado nesas circunstancias ou determinará se existe unha deficiencia significativa no control interno en relación co proceso de valoración do risco pola entidade.

O proceso de valoración do risco pola entidade constitúe a base coa que a dirección determina o modo en que os riscos se xestionan. Se dito proceso é adecuado ás circunstancias, incluída a natureza, dimensión e complexidade da entidade, facilita ao auditor a identificación dos riscos de incorrección material. A consideración de que o proceso de valoración do risco pola entidade sexa adecuado ás circunstancias é unha cuestión de xuízo profesional.

Para os fins da información financeira, o proceso de valoración do risco pola entidade inclúe o modo en que a dirección identifica os riscos de negocio relevantes para a preparación dos estados financeiros de conformidade co marco de información financeira aplicable á entidade, estima a súa importancia, valora a súa probabilidade de ocorrencia e toma decisións con respecto ás actuacións necesarias para darlles resposta e xestionalos, así como os resultados de todo iso. Por exemplo, o proceso de valoración do risco pola entidade pode tratar o modo en que a entidade considera a posibilidade de que existan transaccións non rexistradas ou identifica e analiza estimacións significativas rexistradas nos estados financeiros.

Os riscos relevantes para unha información financeira fiable inclúen feitos externos e internos, transaccións ou circunstancias que poden ter lugar e afectar negativamente á capacidade da entidade de iniciar, rexistrar, procesar e informar sobre datos financeiros coherentes coas afirmacións da dirección incluídas nos estados financeiros. A dirección pode iniciar plans, programas ou actuacións para responder a riscos específicos ou pode decidir aceptar un risco debido ao custo ou a outras consideracións.

Os riscos poden xurdir ou variar debido a circunstancias como as seguintes:

- *Cambios na contorna operativa*: Os cambios na contorna regulatoria ou operativa poden ter como resultado cambios nas presións competitivas e riscos significativamente distintos.
- *Novo persoal*: O novo persoal pode ter unha concepción ou interpretación diferente do control interno.
- *Sistemas de información novos ou actualizados*: Os cambios rápidos e significativos nos sistemas de información poden modificar o risco relativo ao control interno.
- *Crecedemento rápido*: Unha expansión significativa e rápida das operacións pode poñer a proba os controis e incrementar o risco de que estes deixen de funcionar.
- *Nova tecnoloxía*: A incorporación de novas tecnoloxías aos procesos produtivos ou aos sistemas de información pode cambiar o risco asociado ao control interno.
- *Novos modelos de xestión, produtos ou actividades*: Iniciar áreas de negocio ou transaccións coas que a entidade ten pouca experiencia pode introducir novos riscos asociados ao control interno.
- *Reestruturacións corporativas*: As reestruturacións poden vir acompañadas de reducións de persoal e de cambios na supervisión e na segregación de funcións que poden cambiar o risco asociado ao control interno.
- *Novos pronunciamentos contables*: A adopción de novos principios contables ou a modificación dos principios contables pode ter un efecto nos riscos da preparación de estados financeiros.

Se a entidade **non estableceu** dito proceso, ou conta cun ad hoc, o auditor discutirá coa dirección se foron identificados riscos de negocio relevantes para os obxectivos da información financeira e o modo en que se lles deu resposta. O auditor avaliará se é adecuada, en función das circunstancias, a ausencia dun proceso de valoración do risco documentado ou determinará se constitúe unha deficiencia significativa no control interno.

Nunha **entidade de pequena dimensión** é pouco probable que se estableceu un proceso para a valoración do risco. En ditos casos, é probable que a dirección identifique os riscos mediante a súa participación persoal directa na xestión. Non obstante, independentemente das circunstancias, segue sendo necesario indagar sobre os riscos identificados e o modo en que a dirección lles dá resposta.

8. O sistema de información, incluídos os procesos de negocio relacionados, relevante para a preparación da información financeira, e a comunicación.

8.1 Sistema de información

Un sistema de información está constituído por unha infraestrutura (compoñentes físicos e de hardware), software, persoas, procedementos e datos. Moitos sistemas de información fan amplo uso das tecnoloxías da información (TI).

Tras a análise das contas anuais, o auditor obterá coñecemento do sistema de información, incluídos os procesos de xestión relacionados, relevante para a información financeira, incluídas as seguintes áreas:

- (a) os tipos de transaccións nas operacións da entidade que son significativos para os estados financeiros;
- (b) os procedementos, relativos tanto ás tecnoloxías da información (TI) como aos sistemas manuais, mediante os que ditas transaccións iníciense, rexístranse, procésanse, corríxense en caso necesario, trasládanse aos libros contables e inclúense nos estados financeiros;
- (c) os rexistros contables relacionados, a información que serve de soporte e as contas específicas dos estados financeiros que son utilizados para iniciar, rexistrar e procesar transaccións e informar sobre elas; isto inclúe a corrección de información incorrecta e o modo en que a información se traslada aos libros contables; os rexistros poden ser tanto manuais como electrónicos;
- (d) o modo en que o sistema de información captura os feitos e condicións, distintos das transaccións, significativos para os estados financeiros;
- (e) o proceso de información financeira utilizado para a preparación dos estados financeiros da entidade, incluídas as estimacións contables e a información para revelar significativas; e
- (f) os controis sobre os asentos no libro diario, incluídos aqueles asentos que non son estándar e que se utilizan para rexistrar transaccións ou axustes non recorrentes ou inusuais.

8.2 Sistema de información financeira

O sistema de información financeira relevante para os obxectivos da información financeira, que inclúe o sistema contable, comprende os procedementos e rexistros deseñados e establecidos para:

- iniciar, rexistrar e procesar as transaccións da entidade (así como os feitos e condicións) e informar sobre elas, así como para render contas sobre os orzamentos, resultados, activos, pasivos e patrimonio neto correspondentes;
- resolver o procesamento incorrecto de transaccións, por exemplo, ficheiros de espera automatizados e procedementos aplicados para reclasificar oportunamente as partidas pendentes de aplicación;
- procesar e dar conta de elusiones do sistema ou dos controis;
- transferir información desde os sistemas de procesamento das transaccións ao libro maior;
- capturar información relevante para a información financeira sobre os feitos e as condicións distintos das transaccións, tales como a depreciación e a amortización de activos, así como os cambios na recuperabilidade das contas para cobrar; e
- asegurar que se recolle, rexistra, procesa, resume e inclúe adecuadamente nos estados financeiros a información que o marco de información financeira aplicable require que se revele nas notas da memoria.

8.3 Asentos no libro diario

Habitualmente, o sistema de información da entidade implica a utilización de asentos estándar no libro diario requiridos de maneira recorrente para rexistrar as transaccións. Os exemplos poden ser os asentos no libro diario para rexistrar vendas, compras e pagos no libro maior, ou para rexistrar estimacións contables realizadas periodicamente pola dirección, tales como cambios na estimación das contas incobrables.

O proceso de información financeira da entidade tamén implica a utilización de asentos **non estándar** no libro diario para o rexistro de transaccións non recorrentes, inusuais ou de axustes. Exemplos de ditas anotacións inclúen os axustes de consolidación e os asentos dunha combinación de negocios ou da venda dun negocio ou de estimacións non recorrentes, como a deterioración do valor dun activo. Nos sistemas de contabilidade manuais, os asentos non estándar no libro diario poden ser identificados mediante a inspección dos libros, diarios e documentación de soporte. Cando se utilizan procesos automatizados para a levanza dos libros e a preparación dos estados financeiros, é posible que ditas anotacións existan só en formato electrónico e poidan ser por tanto máis facilmente identificadas mediante o uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

8.4 Procesos de xestión relacionados

Os procesos de negocio ou de xestión dunha entidade son as actividades deseñadas para:

- o desenvolvemento, adquisición, produción, venda e distribución dos produtos e servizos dunha entidade;
- asegurar o cumprimento das disposicións legais e regulamentarias; e
- rexistrar a información, incluída a información contable e financeira.

Os procesos de xestión teñen como resultado transaccións rexistradas, procesadas e notificadas mediante o sistema de información. A obtención de coñecemento dos procesos de negocio da entidade, que inclúen o modo en que se orixinan as transaccións, facilita ao auditor a obtención de coñecemento do sistema de información da entidade relevante para a preparación de información financeira dun modo adecuado ás circunstancias da entidade.

É probable que nas **entidades de pequena dimensión**, os sistemas de información e procesos de negocio relacionados relevantes para a información financeira sexan menos sofisticados que nas entidades de maior dimensión, pero o seu papel é igualmente significativo. As entidades de pequena dimensión que contan cunha participación activa da dirección poida que non necesiten descrições detalladas de procedementos contables, rexistros contables sofisticados ou políticas escritas. O coñecemento dos sistemas e procesos da entidade pode por tanto ser máis fácil na auditoría dunha entidade de pequena dimensión, e pode basearse máis na indagación que na revisión de documentación. Non obstante, a necesidade de obter coñecemento segue sendo importante.

A calidade da información xerada polo sistema inflúe na capacidade da dirección de tomar as decisións adecuadas en materia de dirección e control das actividades da entidade, así como de preparar informes financeiros fiables.

8.5 Comunicación

O auditor obterá coñecemento do modo en que a entidade comunica as funcións e responsabilidades relativas á información financeira e as cuestións significativas relacionadas coa dita información financeira, incluídas:

- (a) comunicacións entre a dirección e os responsables do goberno da entidade; e
- (b) comunicacións externas, tales como as realizadas coas autoridades reguladoras.

A comunicación pola entidade das funcións e responsabilidades e das cuestións significativas relacionadas coa información financeira, implica proporcionar coñecemento das funcións e responsabilidades individuais do control interno sobre a información financeira.

Comprende cuestións tales como o grao de coñecemento que ten o persoal sobre o modo en que as súas actividades, no sistema de información financeira, relaciónanse co traballo doutras persoas, así como os medios para informar sobre as excepcións a un nivel superior adecuado dentro da entidade. A comunicación pode adoptar a forma de manuais de políticas e de información financeira. A existencia de canles de comunicación abertos axuda a asegurar que se informe sobre as excepcións e actúese sobre elas.

Nas **entidades de pequena dimensión**, a comunicación pode estar menos estruturada e pode ser máis fácil de conseguir debido á existencia dun menor número de niveis de responsabilidade e á maior proximidade e dispoñibilidade da dirección.

9. Actividades de control

As actividades de control son as políticas e procedementos que axudan a asegurar que se seguen as directrices da dirección.

As actividades de control, tanto nos sistemas de TI como manuais, teñen varios obxectivos e aplícanse a diferentes niveis organizativos e funcionais.

9.1 Actividades de control relevantes para a auditoría

O auditor obterá coñecemento das actividades de control relevantes para a auditoría, que a xuízo do auditor, son:

- Aquelas que é necesario coñecer, ao ser actividades de control relacionadas con riscos significativos.
- Aquelas que están relacionadas con riscos para os cales aplicar só procedementos substantivos non proporciona evidencia de auditoría suficiente e adecuada.
- As que, a xuízo do auditor, de funcionar adecuadamente, permiten mitigar o RIM e reducir o risco de auditoría.

O xuízo do auditor sobre se unha actividade de control é relevante para a auditoría vese influenciado polo risco, identificado polo auditor, que pode dar lugar a unha incorrección material e pola consideración, por parte do auditor, de que a realización de probas sobre a eficacia operativa do control é probablemente adecuada para determinar a extensión das probas sustantivas.

O auditor pode poñer énfase na identificación e a obtención de coñecemento das actividades de control que tratan as áreas nas que o auditor considera máis probable que existan riscos de incorrección material. Cando múltiples actividades de control alcancen individualmente o mesmo obxectivo, non é necesario obter coñecemento de cada unha das actividades de control relacionadas con dito obxectivo.

O coñecemento do auditor acerca da presenza ou ausencia de actividades de control, obtido do seu coñecemento dos demais compoñentes do control interno, facilítanlle a determinación de se é necesario dedicar atención adicional á obtención de coñecemento das actividades de control.

Unha auditoría **non require** o coñecemento de todas as actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable e de información a revelar nos estados financeiros ou con cada afirmación correspondente a eles.

Polo xeral, as actividades de control que poden ser relevantes para a auditoría poden clasificarse como políticas e procedementos que pertencen ás seguintes categorías ou que fan referencia ao seguinte:

- **Autorizacións**
- **Revisións de resultados**

Ditas actividades de control inclúen revisións e análises dos resultados reais en comparación cos orzamentos, os pronósticos e os resultados do período anterior; a posta en relación de diferentes conxuntos de datos -operativos ou financeiros-xunto coa análise das relacións e as actuacións de investigación e corrección; a comparación de datos internos con fontes externas de información; e a revisión dos resultados funcionais ou das actividades.

- **Procesamento da información**

Os dous grandes grupos de actividades de control dos sistemas de información son os **controis de**

aplicacións, que se aplican ao procesamento das aplicacións individuais, e **os controis xerais das TI**, que consisten en políticas e procedementos relativos a numerosas aplicacións e que son a base dun funcionamento eficaz dos controis de aplicacións ao permitir asegurar un funcionamento continuo adecuado dos sistemas de información.

- **Controis físicos.**

Son controis que engloban:

- A seguridade física dos activos, incluídas as salvagardas adecuadas, tales como instalacións con medidas de seguridade, para o acceso aos activos e aos rexistros.
- A autorización do acceso aos programas informáticos e aos arquivos de datos.
- O recento periódico e a comparación coas cantidades mostradas nos rexistros de control (por exemplo, a comparación dos recentos de efectivo, valores e existencias cos rexistros contables).

O grao en que os controis físicos, cuxa finalidade é previr o roubo dos activos son relevantes para a fiabilidade da preparación dos estados financeiros, e por conseguinte, para a auditoría, depende de circunstancias tales coma se existe unha alta exposición dos activos á apropiación indebida.

- **Segregación de funcións.**

A asignación a diferentes persoas das responsabilidades relativas á autorización das transaccións, ao rexistro das transaccións e ao mantemento da custodia dos activos. **A finalidade da segregación de funcións, incompatibles desde o punto de vista do control, é reducir as oportunidades de que calquera persoa estea nunha situación que lle permita á vez cometer e ocultar erros ou fraude no curso normal das súas funcións.**

Algunhas actividades de control poden depender da existencia de políticas adecuadas de maior rango establecidas pola dirección ou polos responsables do goberno da entidade.

Por exemplo, os controis de autorización poden delegarse de acordo con directrices establecidas, tales como criterios de investimento fixados polos responsables do goberno da entidade; pola contra, as transaccións non rutineiras, tales como adquisicións ou desinversións importantes, poden requirir unha aprobación específica a un nivel alto, mesmo nalgúns casos por parte dos accionistas.

9.2 Riscos e controis derivados das TI

Para chegar a coñecer as actividades de control da entidade, o auditor obterá coñecemento do modo en que a entidade respondeu aos riscos derivados das TI.

A utilización de TI afecta o modo en que se implementan as actividades de control. Desde o punto de vista do auditor, os controis sobre os sistemas das TI son eficaces cando manteñen a integridade da información e a seguridade dos datos que procesan ditos sistemas, e inclúen controis xerais das TI e controis de aplicacións eficaces.

Os **controis xerais das TI** (CGTI) son políticas e procedementos vinculados a moitas aplicacións e favorecen un funcionamento eficaz dos controis das aplicacións. Son aplicables en contornas con unidades centrais, redes de traballo e de usuarios finais. Os controis xerais das TI que manteñen a integridade da información e a seguridade dos datos clasifícanse nos seguintes grupos:

- A Marco organizativo
- B Xestión de cambios
- C Operacións TI
- D Acceso a datos e programas
- E Continuidade do servizo

Impleméntanse polo xeral para facer fronte aos riscos mencionados no apartado 2.3 anterior.

Exemplos de controis xerais das TI son os controis sobre os cambios nos programas, os que restrinxen o acceso aos programas ou aos datos, os relativos á implementación de novas versións de aplicacións de paquetes de software, e os relacionados co software de sistemas que restrinxen o acceso ou fan un seguimento da utilización das utilidades do sistema que poderían cambiar datos ou rexistros financeiros sen deixar rastro para a auditoría.

Os **controis de aplicación** son procedementos manuais ou automatizados que normalmente operan a nivel de procesos de xestión e que se aplican ao procesamento das transaccións mediante aplicacións informáticas específicas. Os controis de aplicacións poden ser preventivos ou de detección e teñen como finalidade asegurar

a integridade dos rexistros contables. En consecuencia, os controis de aplicacións están relacionados cos procedementos utilizados para iniciar e procesar transaccións e outros datos financeiros, así como para informar sobre eles. Estes controis axudan a asegurar que as transaccións ocorreron, están autorizadas e rexistráronse e procesáronse íntegra e exactamente.

Exemplos de controis de aplicacións inclúen a comprobación da exactitude aritmética dos rexistros, o mantemento e revisión das contas e balances de comprobación, controis automatizados tales como filtros de datos de entrada e comprobacións de secuencia numérica, e o seguimento manual dos informes de excepcións.

9.3 Consideracións específicas para entidades de pequena dimensión

Os conceptos que subxacen nas actividades de control das entidades de pequena dimensión probablemente sexan similares aos de entidades de gran dimensión, pero poden diferir en canto ao grao de formalización co que funcionan. Ademais, as entidades de pequena dimensión poden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control debido aos controis aplicados pola dirección. Por exemplo, o feito de que unicamente a dirección estea autorizada a conceder créditos a clientes ou a aprobar compras significativas pode proporcionar un control forte sobre saldos contables e transaccións importantes, reducindo ou eliminando a necesidade de actividades de control máis detalladas.

As actividades de control relevantes para a auditoría dunha entidade de pequena dimensión probablemente estarán relacionadas cos procesos de xestión das principais transaccións tales como ingresos ordinarios, compras e gastos de persoal.

10. Seguimento dos controis (pola entidade)

10.1 Actividades de seguimento

Unha responsabilidade importante da dirección é establecer e manter o control interno de maneira continuada. O seguimento dos controis pola dirección inclúe a consideración de se están a funcionar como se espera e se se modifican segundo corresponda ante cambios nas condicións.

O seguimento dos controis pode incluír actividades como a revisión pola dirección de se as conciliacións bancarias prepáranse oportunamente, a avaliación polos auditores internos do cumprimento polo persoal de vendas das políticas da entidade sobre condicións dos contratos de venda, e a supervisión polo departamento xurídico do cumprimento das políticas da entidade en materia de ética ou de práctica empresarial. O seguimento realízase tamén para asegurarse de que os controis seguen funcionando de maneira eficaz co transcurso do tempo. Por exemplo, se a puntualidade e a exactitude das conciliacións bancarias non son obxecto de seguimento, é probable que o persoal deixe de prepalas.

Os auditores internos ou o persoal que realice tarefas similares poden contribuír ao seguimento dos controis dunha entidade mediante avaliacións individuais. Normalmente, proporcionan información con regularidade achega do funcionamento do control interno, dedicando unha considerable atención á avaliación da eficacia de dito control, comunican información sobre os puntos fortes e as deficiencias do control interno e formulan recomendacións para a súa mellora.

As actividades de seguimento poden incluír a utilización de información de comunicacións de terceiros externos que poden indicar problemas ou resaltar áreas que necesitan melloras. Os clientes implicitamente corroboran os datos de facturación ao pagar as súas facturas ou ao reclamar polos seus cargos. Ademais, as autoridades reguladoras pódense comunicar coa entidade en relación con cuestións que afectan o funcionamento do control interno; por exemplo, comunicacións relativas a inspeccións por autoridades de supervisión bancaria. Así mesmo, na realización de actividades de seguimento, a dirección pode ter en conta comunicacións relativas ao control interno procedentes dos auditores externos.

O auditor **obterá coñecemento** das principais actividades que a entidade leva a cabo para realizar un seguimento do control interno relativo á información financeira, incluídas as actividades de control interno relevantes para a auditoría, e do modo en que a entidade inicia medidas correctoras das deficiencias nos seus controis.

O seguimento dos controis é un proceso para valorar a eficacia do funcionamento do control interno ao longo do tempo. Leva a valoración oportuna da eficacia dos controis e a adopción das medidas correctoras necesarias. A dirección leva a cabo o seguimento dos controis mediante actividades continuas, avaliacións puntuais ou unha combinación de ambas. As actividades de seguimento continuas a miúdo forman parte das actividades recorrentes normais dunha entidade e inclúen actividades de xestión e supervisión habituais.

As actividades de seguimento pola dirección poden incluír a utilización de información procedente de comunicacións de terceiros externos tales como queixas de usuarios, de clientes e comentarios das autoridades

reguladoras, que poden ser indicativos de problemas ou resaltar áreas nas que se necesitan melloras. Por exemplo no sector local podería realizarse un seguimento sobre os reparos de interventores e secretarios.

10.2 Consideracións específicas para entidades de pequena dimensión.

O seguimento do control pola dirección a miúdo conséguese estreitando a participación na dirección ou do xerente nas operacións. Dita participación identificará, a miúdo, as desviacións significativas con respecto ás expectativas e inexactitudes en datos financeiros, conducentes a medidas correctoras sobre o control.

10.3 Funcións de auditoría interna/intervención.

Se a entidade conta cunha función de auditoría interna, o auditor, co fin de determinar se a función de auditoría interna pode ser relevante para a auditoría, obterá coñecemento do seguinte:

- (a) a natureza das responsabilidades da función de auditoría interna e o modo en que se integra na estrutura organizativa da entidade; e
- (b) as actividades que foron ou que serán realizadas pola función de auditoría interna.

É probable que a función de auditoría interna da entidade sexa relevante para a auditoría se a natureza das responsabilidades e actividades da función de auditoría interna está relacionada coa información financeira da entidade e o auditor ten previsto utilizar o traballo dos auditores internos para modificar a natureza ou o momento de realización, ou ben para reducir a extensión dos procedementos de auditoría a aplicar. Se o auditor determina que é probable que a función de auditoría interna sexa relevante para a auditoría, é de aplicación a NIA-ES 610.

Os obxectivos da función de auditoría interna, e por conseguinte a natureza das súas responsabilidades e o seu status dentro da organización, varían amplamente e dependen da dimensión e estrutura da entidade e dos requirimentos da dirección e, cando cumpra, dos responsables do goberno da entidade. As responsabilidades da función de auditoría interna poden incluír, por exemplo, o seguimento do control interno, a xestión do risco e a revisión do cumprimento das disposicións legais e regulamentarias. Por outra banda, as responsabilidades da función de auditoría interna poden limitarse á revisión da economía, eficiencia e eficacia das operacións, por exemplo, e en consecuencia poden non ter relación coa información financeira da entidade.

Se a natureza das responsabilidades da función de auditoría interna está relacionada coa información financeira da entidade, a consideración polo auditor externo das actividades realizadas, ou que serán realizadas, pola función de auditoría interna pode incluír unha revisión, no seu caso, do plan de auditoría da función de auditoría interna para o período, así como a discusión de dito plan cos auditores internos.

10.4 Fontes de información

O auditor obterá coñecemento das fontes de información utilizadas nas actividades de seguimento realizadas pola entidade e a base da dirección para considerar que dita información é suficientemente fiable para dita finalidade.

Unha parte importante da información utilizada para o seguimento pode ser producida polo sistema de información da entidade. Se a dirección asume que os datos utilizados para o seguimento son exactos sen dispoñer dunha base para dita hipótese, os erros que poden existir na información poderían levar á dirección a conclusións erróneas derivadas das súas actividades de seguimento. En consecuencia, como parte do coñecemento polo auditor das actividades de seguimento da entidade como compoñente do control interno, requírese o coñecemento de:

- as fontes da información relacionada coas actividades de seguimento pola entidade; e
- a base da dirección para considerar que a información é suficientemente fiable para dita finalidade.

ANEXO 1: Análise do control interno nunha contorna informatizada

(Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas, apartado 5.3)

A revisión dos sistemas de información da entidade incluírase como un aspecto máis na planificación da actividade fiscalizadora. Durante os traballos preliminares, o equipo fiscalizador interesárase pola organización dos fluxos de información dentro e fóra das distintas unidades da entidade. Para iso, é fundamental que se realice unha primeira valoración do sistema de información que afecta á información financeira, así como dos medios físicos e materiais dos que dispón a entidade para o exercicio da súa actividade.

Unha vez que o equipo dispoña do coñecemento suficiente acerca da organización e as relacións xerárquicas e funcionais, e unha vez identificados os procedementos e áreas de actuación máis significativas da entidade, detallando as distintas funcións e actividades que se desenvolven nelas (operacións comerciais, adxudicación de subvencións, concesión de prestacións, xestión de persoal, ingresos, contratación, etc.) e que afecten tanto os estados financeiros como á información financeira no seu conxunto, poderán levar a cabo as seguintes actuacións:

- Describir a contorna informática no que se desenvolve a actividade financeira. Para iso solicitarase: a descrición da infraestrutura física, con detalle das medidas de seguridade existentes (entre elas, os controis de acceso e autorización, a súa trazabilidade e as medidas de protección física e lóxica dos equipos) e o catálogo dos sistemas de información relevantes para os estados financeiros (programas, aplicacións e as súas interfaces) utilizados polo fiscalizado en cada área, co fin de comprobar a súa relación coas tarefas que ten encomendadas (captura, procesamento, almacenamento e manipulación dos datos máis relevantes). En concreto, poderá reflectir para cada un deles:
 - A orixe (se a aplicación informática é de desenvolvemento interno ou externo), a antigüidade e os estándares utilizados, o sistema xestor de base de datos, os tipos de mantemento (evolutivo, correctivo...).
 - Os usuarios que teñen acceso e os perfís asignados de acordo coas funcións que deban executar.
 - O proceso ou actividade que xestiona, clases de transaccións nas operacións da entidade que son significativas para os estados financeiros.
 - As características da información e a súa dispoñibilidade: documentos soporte, contas relacionadas, tipos de transaccións, período e forma de almacenamento dos datos.
 - O modo en que o sistema de información captura os feitos e condicións significativos para os estados financeiros.
 - A interacción entre programas e aplicacións, os rexistros contables relacionados (electrónicos ou manuais), a información que serve de soporte, etc.
 - As transaccións electrónicas con outras organizacións sen validación manual.
- Describir as relacións interdepartamentais, indicando como se produce a transmisión da información entre as distintas áreas que interveñen nos procedementos identificados como relevantes para a información financeira. En concreto, poderán identificarse os circuitos de transmisión de información recollidos no sistema informático.
- Coñecer os riscos potenciais do sistema de información da entidade fiscalizada que poidan derivar en incorreccións materiais nos estados financeiros. O equipo fiscalizador debe obter un nivel adecuado de comprensión do sistema de información relevante para a información financeira empregado pola entidade para estes fins, de forma que poida avaliar os tipos de erros que poden conter os estados financeiros, coñecer os factores que afectan o risco de que estes se produzan e sexan relevantes, e poder determinar o alcance das probas para realizar. Iso implica identificar os procesos que interveñen e o grao de compatibilidade entre eles a fin de obter unha seguridade razoable sobre a fiabilidade da información financeira, e a eficiencia das operacións que a xeran.

- Efectuar unha revisión dos controis. Para valorar os riscos derivados da utilización das TI na xeración da información financeira, o citado equipo debe avaliar os controis internos dos procesos informáticos establecidos pola entidade fiscalizada. Estes controis poden ser:
 - Controis xerais: constituídos polas políticas e procedementos vinculados a moitas ou a todas as aplicacións. Axudan a garantir o correcto funcionamento dos sistemas de información (poden incluír controis sobre a dirección, sobre o software dos sistemas, sobre as políticas de acceso a datos, sobre a entrada de datos, etc.). Se a valoración destes controis por parte do equipo fiscalizador é favorable implicará maior confianza nos controis de aplicación. Pola contra, se o equipo referido, ao analizar os controis xerais da entidade, conclúe que non son suficientemente efectivos, a planificación da fiscalización realizarase cualificando o risco de control como elevado.
 - Controis de aplicación: no que respecta á fiscalización financeira, avalíanse os controis específicos que a entidade ten establecidos sobre as aplicacións informáticas que xeran os rexistros contables e sobre as que teñen relevancia en relación coa formulación dos estados financeiros e a información financeira. A súa finalidade é garantir razoablemente que as transaccións se autorizan, rexistran e procesan de forma adecuada. Á súa vez, estes controis de aplicación clasifícanse nos seguintes tipos:
 - Preventivos ou de detección: teñen como finalidade asegurar a integridade dos rexistros contables. A integridade garántese cando se impide eficazmente a inserción, modificación ou destrución non autorizada, accidental ou intencional, dos datos.
 - Sobre procesos automatizados, por exemplo sobre cálculos, clasificacións ou estimacións que realice o sistema informático (cálculo de provisiones, de amortizacións, etc.) ou sobre interfaces (por exemplo, valorar se son adecuados e mitigan a duplicación e perda de datos).
 - Outros controis sobre documentación relevante para a información financeira (informes e follas de cálculo xerados polo sistema informático). Para que o equipo fiscalizador poida confiar nestes informes ou documentos, debe validar a fiabilidade e integridade da información contida neles (especialmente, no caso de follas de cálculo e outras bases de datos externas ao sistema de información principal que poida facilitar a entidade como documentación soporte da súa información financeira). Os procedementos para empregar polo equipo fiscalizador para a súa validación poderán ser a revisión de fórmulas, o recálculo das principais operacións (probos de percorrido), a verificación da integridade de bases de datos a través de ferramentas de auditoría asistida por ordenador, etc.

Se a valoración dos controis de aplicación por parte do equipo de fiscalización é favorable, non será necesario modificar a avaliación do risco de control derivada da análise dos controis xerais nin incrementar o número de probas substantivas.

De todo iso dedúcese que o equipo fiscalizador debe considerar que unha contorna informatizada supón, entre outros, riscos de acceso e manipulación indebida de datos, erros en programas informáticos que afecten á integridade dos rexistros contables, perda de información por erros en transferencias de datos e risco de fraude. En consecuencia, a fiabilidade e consistencia da información financeira xerada polos sistemas de información é un aspecto máis a considerar ao analizar o risco da fiscalización, tanto desde a etapa de planificación como posteriormente.