
Guía práctica de fiscalización dos OCEX

GPF-OCEX 1317: Guía para a identificación e valoración dos Riscos de Incorrección Material

Referencia: GPF-OCEX 1315 (apartado V, parágrafos 12 a 24, A105 a A130, 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

1. Identificación e valoración dos riscos de incorrección material

O auditor identificará e valorará os riscos de incorrección material:

- nas contas anuais; e
- nas 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.

Con esta finalidade, o auditor:

- 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.

2. Valoración dos riscos de incorrección material nas contas anuais

Os riscos de incorrección material nas contas anuais refírense aos que afectan de maneira xeneralizada ás contas anuais no seu conxunto e, potencialmente, afectan a varias afirmacións.

Os riscos desta clase non son necesariamente riscos que se poidan identificar con afirmacións específicas sobre os tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar. Representan, máis ben, circunstancias que poden incrementar os riscos de incorrección material nas afirmacións, por exemplo, a través da elusión do control interno pola dirección. Os riscos relativos aos estados financeiros poden ser especialmente relevantes para a consideración polo auditor dos riscos de incorrección material debida a fraude.

Os riscos nos estados financeiros poden ser orixinados en especial por unha contorna de control deficiente (aínda que ditos riscos tamén poden estar relacionados con outros factores, como condicións económicas en declive). Por exemplo, deficiencias tales como a incompetencia da dirección poden ter un efecto máis xeneralizado sobre os estados financeiros e poden requirir unha resposta global por parte do auditor.

O coñecemento do control interno por parte do auditor pode xerar dúbidas sobre a posibilidade de auditar os estados financeiros dunha entidade. Por exemplo:

- As reservas acerca da integridade da dirección da entidade poden ser tan graves que leven ao auditor á conclusión de que o risco de que a dirección presente uns estados financeiros incorrectos é tal que non se pode realizar unha auditoría.
- As reservas acerca do estado e a fiabilidade dos rexistros dunha entidade poden levar ao auditor á conclusión de que é pouco probable que se dispoña de evidencia de auditoría suficiente e adecuada que sirva de base para unha opinión de auditoría non modificada sobre os estados financeiros.

Nestes casos, dado que o **auditor público** non pode rexeitar a realización dunha fiscalización, realizará o seu traballo de acordo coas normas técnicas e poñerá de manifesto no seu informe as circunstancias especiais concorrentes na fiscalización.

3. Valoración dos riscos de incorrección material nas afirmacións

Os riscos de incorrección material nas afirmacións sobre os tipos de transaccións, saldos contables e información a revelar deben terse en conta, **xa que iso facilita de maneira directa a determinación da natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores relacionados coas afirmacións que son necesarios para obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada**. Ao identificar e valorar os riscos de incorrección material nas afirmacións, o auditor pode chegar á conclusión de que os riscos identificados relaciónanse de maneira máis xeneralizada cos estados financeiros no seu conxunto e que afectan

potencialmente a moitas afirmacións.

Ao manifestar que os estados financeiros son conformes co marco de información financeira aplicable, a dirección, implícita ou explicitamente, realiza afirmacións en relación co recoñecemento, medición, presentación e revelación dos distintos elementos dos estados financeiros e da correspondente información a revelar.

3.1 Que son as afirmacións nas contas anuais?

Ao elaborar as contas anuais de conformidade co marco conceptual correspondente (contabilidade privada ou pública) os contadantes realizan afirmacións ou afirmacións implícitas ou explícitas en relación coa existencia, acaecemento, integridade, valoración, medición, presentación e desagregación dos distintos elementos das contas anuais. É dicir, son atributos ou características substanciais que debe ter cada un dos compoñentes das contas anuais dos que o auditor debe verificar a súa existencia.

Ditas afirmacións son usadas polo auditor para considerar os diferentes tipos de incorreccións potenciais que poden ocorrer.

O apartado A-111 da NIA-ES 315 describe e clasifica as categorías de afirmacións tal e como aparece no cadro seguinte:

	Afirmación	Descrición
Tipos de transaccións e feitos (do período auditado)	Acaecemento (<i>ocorrenza</i>)	As transaccións e feitos rexistrados ocorreron e corresponden á entidade
	Integridade	Rexistráronse todos os feitos e transaccións que tiñan que rexistrarse
	Exactitude	As cantidades e outros datos relativos ás transaccións e feitos rexistráronse adecuadamente
	Corte de operacións	As transaccións e os feitos rexistráronse no período contable correcto
	Clasificación	As transaccións e os feitos foron rexistrados nas contas adecuadas
Saldos do balance (ao peche do exercicio)	Existencia	Os activos, pasivos e patrimonio neto existen.
	Dereitos e obrigas	A entidade posúe ou controla os dereitos dos activos e os pasivos son obrigas da entidade.
	Integridade	Rexistráronse todos os activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tiñan que rexistrarse
	Valoración e imputación	Os activos, pasivos e o patrimonio neto móstranse nas contas anuais polos seus importes adecuados e calquera axuste de valoración ou imputación resultante está debidamente rexistrada
Presentación e información a revelar na memoria	Acaecemento, e dereitos e obrigas	Os feitos, as transaccións e os outros asuntos revelados ocorreron e corresponden á entidade
	Integridade	Todas as revelacións que debían ser incluídas nos estados financeiros foron incluídas
	Clasificación e comprensibilidade	A información financeira está adecuadamente presentada e descrita, e as revelacións están expresadas con claridade
	Exactitude e valoración	A información financeira e non financeira móstrase fielmente e, no seu caso, polas cantidades apropiadas

Táboa 1

3.2 Afirmacións combinadas

O parágrafo A-112 da NIA-ES 315 establece que os auditores poden usar as descrições das afirmacións tal e como se describe arriba ou expresalas en forma diferente ou combinada, sempre que se cubran todos os aspectos indicados.

Para facer que o uso das afirmacións sexa máis fácil nas auditorías pequenas e medianas, utilizaranse as afirmacións combinadas que se ilustran no cadro seguinte:

Afirmación combinada	NIA-ES		
	Clases de transaccións	Saldos de contas	Presentación e revelacións
Existencia	Acaecemento	Existencia	Acaecemento
Integridade	Integridade	Integridade	Integridade
Fiabilidade	Exactitude Corte de operacións Clasificación	Dereitos e obrigas	Exactitude Dereitos e obrigas Clasificación Comprensibilidade
Valoración		Valoración Imputación	Valoración

Táboa 2

Nas fiscalizacións, ademais, considérase que ao elaborar as contas anuais públicas atópase implícita tamén a afirmación de que a xestión do ente público axustouse á normativa de aplicación. O parágrafo A-113 de NIA-ES 315, e a ISSAI 1315, facilita que no sector público se utilice unha afirmación adicional na auditoría financeira, referida ao cumprimento coa normativa, resultando o cadro seguinte:

Afirmación combinada	Descrición
Existencia	Todo o que foi rexistrado ou revelado nas contas anuais existe para a data adecuada e debe ser incluído. Os activos, pasivos, transaccións rexistradas e notas da memoria existen, ocorreron e corresponden á entidade.
Integridade	Todo o que debía rexistrarse ou revelarse nas contas anuais foi incluído. Non hai activos, pasivos, transaccións ou eventos non rexistrados ou non revelados; na memoria non hai notas omitidas ou incompletas.
Fiabilidade	Todos os pasivos, ingresos, gastos, dereitos sobre activos (en forma de propiedade ou control), e as revelacións das contas anuais son propiedade ou obrigas da entidade e foron rexistradas na cantidade adecuada e imputadas ao período adecuado. Isto tamén inclúe a adecuada clasificación das cantidades contidas nas contas anuais.
Valoración	Os activos, pasivos e fondos propios están rexistrados nas contas anuais polas cantidades adecuadas. Calquera axustes por valoración ou imputación requiridos pola súa natureza ou polos principios de contabilidade aplicables foron adecuadamente rexistrados.
Legalidade	Cumpriuse a legalidade vixente na xestión dos gastos e ingresos públicos.

Táboa 3

Nas fiscalizacións poderanse utilizar estas afirmacións combinadas por ser máis sinxelo, aínda que tamén poderán desagregarse segundo as táboas 1 e 2 sempre que se considere conveniente.

4. Proceso de identificación dos riscos de incorrección material

A información obtida mediante a aplicación dos procedementos de valoración do risco, incluída a evidencia de auditoría obtida durante a avaliación do deseño dos controis e a determinación de se se implementaron, utilízase como evidencia de auditoría en apoio da valoración do risco. A valoración do risco determina a natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría posteriores que deben aplicarse.

Guía práctica de fiscalización dos OCEX

GPF-OCEX 1317: Guía para a identificación e valoración dos Riscos de Incorrección Material

No apartado 7 do Anexo 1 da GPF-OCEX 1315 figuran exemplos de circunstancias e feitos que poden indicar a existencia de riscos de incorrección material.

Para simplificar a análise do RIM, utilizaranse as afirmacións combinadas:

- E Existencia
- I Integridade
- F Fiabilidade
- V Valoración
- L Legalidade

Para cada tipo de transacción, saldo de conta ou revelación, debe realizarse unha valoración do risco (como **Alto, Moderado ou Baixo**) para cada unha das afirmacións.

Ao analizar os RIM o auditor clasifica as afirmacións (ver táboa 2) en tres tipos: sobre os saldos das contas á data de peche do período auditado, sobre os tipos de transaccións e acontecementos do período auditado e sobre a presentación e revelacións.

A seguinte táboa mostra gráficamente a valoración de riscos en ambos niveis.

Nivel: CCAA		Contas anuais (en conxunto)							
Saldos de contas		Inmovilizado				Tesourería			Acredores
Tipos de transaccións			Ingresos				Gastos		
Presentación e revelacións			Continxencias				Contratación		
Nivel: Afirmacións	E								
	I								
	F								
	V								
	L								

Táboa 4

Na práctica, para documentar a valoración dos riscos inherentes tanto a nivel de CCAA como de afirmacións, utilizaranse as táboas modelo nº 5 a 8 descritas nos puntos 11 e 12 desta Guía.

O auditor debe facer preguntas relacionadas coas cantidades e revelacións das contas anuais, co fin de identificar as afirmacións significativas que, se non se controlan, poderían resultar nunha incorrección contida nas contas anuais.

Por exemplo, o auditor faría preguntas tales como:

- O activo existe? (Existencia)
- Están rexistrados todos os ingresos? (Integridade)
- O inventario está adecuadamente valorado? (Valoración)
- As contas por pagar son obrigas propias da entidade? (Fiabilidade/Exactitude)
- Ocorreu a transacción? (Existencia)
- As cantidades están adecuadamente presentadas e reveladas nas contas anuais? (Fiabilidade/Exactitude)

Analizaranse as contas anuais (ver Anexo 2 da GPF-OCEX 1315) para orientar os procedementos de auditoría sobre os procesos de xestión (incluíndo as correspondentes aplicacións informáticas) que garden relación coas áreas significativas das contas anuais auditadas e os seus riscos asociados.

Esta análise liga as principais áreas das contas anuais aos procesos de xestión relacionados, e determina os fluxos de tratamento dos datos e as principais aplicacións que soportan eses fluxos.

Unha vez valorados os RIM e identificados os procesos de xestión relacionados e as principais aplicacións que os soportan, o auditor interesárase pola calidade do sistema de control. En primeiro lugar analizará se o seu deseño está adaptado á situación real dos riscos dos procesos de xestión e finalmente se os controis previstos están implementados e funcionan con eficacia.

Deberase preguntar, por exemplo, como asegura a xerencia que as transaccións están rexistradas (integridade) ou que as estimacións significativas baséanse en supostos razoables e adecuadamente rexistrados nas contas anuais (exactitude)?

5. Relación entre os controis e as afirmacións

Ao realizar as valoracións do risco, o auditor pode identificar os controis que poden previr, ou detectar e corrixir, unha incorrección material contida en afirmacións específicas. Polo xeral é útil obter coñecemento dos controis e relacionalos con afirmacións no contexto dos procesos e sistemas nos que existen, xa que as actividades de control específicas, por si mesmas, a miúdo non serven para responder a un risco. Con frecuencia, só múltiples actividades de control, xunto con outros compoñentes de control interno, serán suficientes para responder a un risco.

En cambio, algunhas actividades de control poden ter un efecto específico sobre unha afirmación determinada incorporada en determinados tipos de transaccións ou saldos contables. Por exemplo, as actividades de control que unha entidade estableceu para asegurar que o seu persoal conta e rexistra correctamente o recuento físico anual de existencias relaciónanse directamente coas afirmacións de realidade e integridade relativas ao saldo contable das existencias.

Os controis poden estar relacionados directa ou indirectamente cunha afirmación. Canto máis indirecta sexa a relación, menos eficaz será o control para previr, ou detectar e corrixir, incorreccións en dita afirmación. Por exemplo, a revisión polo director de vendas dun resumo das vendas de determinadas tendas por rexión, normalmente só está indirectamente relacionada coa afirmación de integridade dos ingresos ordinarios por vendas. En consecuencia, pode ser menos eficaz para reducir os riscos de dita afirmación que os controis máis directamente relacionados con ela, como a conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

6. Identificación de riscos significativos (Riscos que requiren unha consideración especial de auditoría)

Como parte da valoración do risco, o auditor determinará se algún dos riscos inherentes identificados é, ao seu xuízo, un risco significativo.

No exercicio de dito xuízo, o auditor excluírá os efectos dos controis identificados relacionados co risco.

Para vulgar os riscos que son significativos, o auditor considerará, polo menos, o seguinte:

- a) se se trata dun risco de fraude;
- b) se o risco está relacionado con significativos e recentes acontecementos económicos, contables ou doutra natureza 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.

Se o auditor determinou que existe un risco significativo, obterá coñecemento dos controis da entidade, incluídas as actividades de control, correspondentes dito risco.

Os riscos significativos a miúdo están relacionados con transaccións significativas non rutineiras ou con outras

cuestións que requiren a aplicación de xuízo. As transaccións non rutineiras son transaccións inusuais, debido á súa dimensión ou natureza e que, polo tanto, non ocorren con frecuencia. As cuestións que requiren a aplicación de xuízo poden incluír a realización de estimacións contables sobre as que existe unha incerteza significativa na medición.

É menos probable que as transaccións rutineiras, non complexas, que están suxeitas a un procesamento sistemático, orixinen riscos significativos.

Os riscos de incorrección material poden ser maiores no caso de transaccións significativas non rutineiras que xurdan de cuestións como as seguintes:

- Maior intervención da dirección para especificar o tratamento contable.
- Maior intervención manual para recoller e procesar datos.
- Cálculos ou principios contables complexos.
- A natureza das transaccións non rutineiras, que puidesen dificultar á entidade a implementación de controis sobre os seus riscos.

Os riscos de incorrección material poden ser maiores no caso de cuestións de xuízo significativas que requiran a realización de estimacións contables que xurdan de cuestións como as seguintes:

- Os principios contables relativos ás estimacións contables ou ao recoñecemento de ingresos poden estar suxeitos a diferentes interpretacións.
- O xuízo requirido pode ser subxectivo ou complexo, ou requirir hipótese sobre os efectos de feitos futuros; por exemplo, o xuízo sobre o valor razoable.

En GPF-OCEX 1330 descríbese as consecuencias para os procedementos de auditoría posteriores da cualificación dun risco como significativo.

7. Riscos significativos relacionados cos riscos de incorrección material debida a fraude

Aínda que a miúdo é menos probable que os riscos relacionados con cuestións significativas non rutineiras ou que requiren a aplicación de xuízo estean suxeitos a controis rutineiros, a dirección pode ter outras respostas cuxa finalidade é tratar ditos riscos. En consecuencia, o coñecemento polo auditor de se a entidade deseñou e implementou controis para os riscos significativos que xurdan de cuestións non rutineiras ou que requiren a aplicación de xuízo inclúe coñecer se a dirección responde a ditos riscos e o modo en que o fai. Ditas respostas poden incluír o seguinte:

- Actividades de control tales como a revisión de hipótese pola alta dirección ou por expertos.
- Procesos documentados para as estimacións.
- Aprobación polos responsables do goberno da entidade.

Por exemplo, cando se producen feitos únicos como a recepción da notificación dunha demanda significativa, a consideración da resposta da entidade pode incluír cuestións tales coma se remitiuse aos expertos adecuados (como os asesores xurídicos internos ou externos), se se realizou unha valoración do seu efecto potencial, e o modo en que se propón que as circunstancias se revelen nos estados financeiros.

Nalgúns casos, a dirección pode non responder adecuadamente a riscos significativos de incorrección material mediante a implementación de controis para ditos riscos. O feito de que a dirección non implementase ditos controis indica unha deficiencia significativa no control interno.

O auditor público debe estar especialmente atento a este tipo de riscos. O OCEX estará ás directrices establecidas na GPF-OCEX 1240 que proporciona requirimentos e orientacións adicionais sobre a identificación e valoración dos riscos de incorrección material debida a fraude.

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

Con respecto a certos riscos, o auditor pode xulgar 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.

Os riscos de incorrección material poden estar directamente relacionados co rexistro de tipos de transaccións ou saldos contables rutineiros, e coa preparación de estados financeiros fiables. Ditos riscos poden incluír os riscos dun procesamento inexacto ou incompleto de tipos de transaccións rutineiras e significativas, tales como ingresos ordinarios, compras e cobros, ou pagamentos da entidade.

Cando ditas transaccións rutineiras estean suxeitas a un procesamento moi automatizado con escasa ou nula intervención manual, poida que non resulte posible aplicar unicamente procedementos substantivos en relación co risco.

Por exemplo, o auditor pode considerar que este é o caso daquelas circunstancias nas que unha parte significativa da información da entidade iníciase, rexístrase, procesa ou notifica só de maneira electrónica, como nun sistema integrado. Nestes casos:

- É posible que a evidencia de auditoría unicamente estea dispoñible en formato electrónico, e que a súa suficiencia e adecuación normalmente dependan da eficacia dos controis sobre a súa exactitude e integridade.
- A posibilidade de que a información se inicie ou altere de maneira incorrecta e de que este feito non se detecte pode ser maior se os correspondentes controis non están a funcionar de maneira eficaz.

A GPF-OCEX 1330 (apartado 8) describe as consecuencias da identificación de ditos riscos para os procedementos de auditoría posteriores.

9. Deseño de procedementos de auditoría

Ao deseñar procedementos de auditoría que sexan resposta aos riscos valorados, **o auditor debe poñer énfase en abordar as afirmacións significativas onde poderían ocorrer incorreccións.**

Por exemplo, se o risco de que se sobrevaloren as contas por cobrar é alto, débense deseñar procedementos de auditoría para abordar de maneira específica a afirmación de valoración.

De maneira similar, cando o auditor diseña probas de controis, debe dar énfases ás probas dos controis relevantes (controis clave) que garden relación coas afirmacións significativas.

A avaliación do sistema de control interno dos procesos de xestión significativos para a auditoría permite ao auditor saber se pode apoiarse e confiar nos procedementos de elaboración das contas anuais e en función dos resultados das probas de cumprimento, definir a extensión dos procedementos substantivos de auditoría suplementarios que deberá efectuar.

É necesario conectar os riscos identificados cos controis relevantes, cos procedementos para comprobar o bo funcionamento deses controis e cos procedementos substantivos deseñados para responder a ditos riscos.

Esta ligazón axuda ao auditor para determinar se os riscos son abordados adecuadamente.

10. Revisión da valoración do risco

Durante a realización da auditoría pode chegar a coñecemento do auditor información que difira significativamente da información sobre a que se baseou a valoración do risco. Por exemplo, a valoración do risco pode basearse na suposición de que certos controis están a funcionar de maneira eficaz. Ao realizar as probas sobre ditos controis, o auditor pode obter evidencia de auditoría de que non funcionaron de maneira eficaz en momentos importantes durante a realización da auditoría. Do mesmo xeito, ao aplicar procedementos substantivos, o auditor pode detectar incorreccións por cantidades superiores ou con maior frecuencia do que corresponde ás valoracións do risco realizadas polo auditor. En tales circunstancias, pode ocorrer que a valoración do risco non reflicta adecuadamente as verdadeiras circunstancias da entidade e os procedementos de auditoría posteriores planificados poden non ser eficaces para detectar incorreccións materiais.

Cando o auditor obtívase evidencia de auditoría da aplicación de procedementos de auditoría posteriores, ou ben cando obtívase nova información, e nun e outro caso sexan incongruentes coa evidencia de auditoría sobre a que o auditor baseou inicialmente a valoración do risco, o auditor revisará a valoración e modificará, en consecuencia, os procedementos de auditoría posteriores que planificase.

11. Documentar o proceso de identificación das contas significativas e dos tipos de transaccións significativas.

Para documentar esta fase da auditoría cumprimentarase a táboa 5/7 anexas, que **está deseñada para axudar ao auditor para determinar que tipos de transaccións significativas e que contas significativas deberían formar parte da avaliación do sistema de control interno e requiren traballo adicional.**

As táboas 5 e 6 céntranse en empresas públicas, en tanto que as 7 e 8 refírense a una entidade pública administrativa

Debe considerarse que o coñecemento dos controis internos debe incluír, polo menos, o seguinte:

- A comprensión dos procesos e controis da entidade sobre o inicio, autorización, rexistro, procesamento e presentación das transaccións nas clases de transaccións e contas significativas.
- A comprensión dos controis de reconciliación (os **controis de reconciliación** son aqueles que comprobán o saldo dunha conta do maior xeral coas listaxes auxiliares detalladas e outra documentación que a soportan) relacionados coas contas significativas. O auditor debe entender os controis de reconciliación relacionados coas contas significativas, mesmo se a conta non forma parte dunha clase de transacción significativa.

Por exemplo, o auditor pode non considerar a conta de inmovilizado parte dunha clase de transaccións significativas nunha entidade concreta, pero se a conta de inmovilizado é material, o auditor debería obter unha comprensión dos controis de reconciliación aplicables (aqueles que verifican a coincidencia dos saldos das contas de balance coas listaxes detalladas de inmovilizado).

Instrucións para cumprimentar a táboa 5/7.

Para completar a táboa, o auditor debe seguir os seguintes pasos:

Área de Auditoría.

Modificar as filas para adaptalas a cada entidade auditada, de forma que reflecta a estrutura das súas contas anuais.

Farase co nivel de detalle que se considere oportuno e sexa máis operativo para os efectos da auditoría en marcha.

Tipo ou clase de transacción significativa.

Indicar se o epígrafe ou a conta forman parte dunha clase significativa de transacción.

As clases significativas de transaccións xeralmente están relacionadas cos procesos de xestión máis importantes, adoitan ser repetitivas e a miúdo constan dun número elevado de transaccións que contribúen a formar os saldos das contas materiais/significativas.

Por exemplo, adoitan ser clases significativas de transaccións: nóminas, impostos, vendas, cobros, compras, etc.

Tamén se debe prestar especial atención ás contas nas que se rexistran as transaccións coa administración da que depende unha empresa pública (rexistro das actuacións de intermediación ou actuacións competencia da Administración (propietaria) realizadas por encargos de execución ou encomendas de xestión)

Conta material.

Utilizaranse os mesmos criterios empregados para determinar a importancia relativa para a auditoría das CCAA para sinalar se cada conta é significativa individualmente para as CCAA.

Sinalar Si ou Non.

Riscos significativos.

Deben detallarse os riscos que requiren unha consideración especial dentro da auditoría debido á probabilidade e magnitude da posible incorrección. (Posterior ou simultaneamente débese completar a táboa 6/8 seguinte).

Os riscos significativos poden estar relacionados con transaccións non ordinarias e aspectos suxeitos a xuízo subxectivo, e poden incluír risco de fraude.

Necesidade de comprender o proceso de xestión (o inicio, a autorización, o rexistro, o procesamento e a elaboración da información contable).

Marcar esta columna se a conta refírese a unha clase significativa de transaccións ou está asociada a un risco significativo.

A avaliación polo auditor do deseño destes controis debe ser documentada nos papeis de traballo para comprender os controis a nivel de procesos.

Necesidade de comprender os controis de reconciliación unicamente.

Marcar esta columna para aquelas contas que sexan significativas, pero que non estean relacionadas cunha clase significativa de transaccións ou un risco significativo.

O auditor debería documentar a súa comprensión dos controis de reconciliación para estas contas ou epígrafes.

Afirmacións relevantes.

Para cada conta na que se marcou algunha columna, indicar as afirmacións relevantes da conta:

- E Existencia
- I Integridade
- F Fiabilidade
- V Valoración
- L Legalidade

12. Documentar a valoración dos RIM: exemplo

Elabórese o seguinte exemplo para axudar a documentar a valoración dos RIM. Como tal exemplo pode seguirse este modelo ou utilizar calquera outro que permita evidenciar tal valoración.

A Táboa 6/8 adxunta deseñouse para axudar ao auditor **para documentar** os factores para considerar na valoración dos RIM e pode utilizarse para documentar a valoración do **risco inherente** dos saldos contables significativos, e das presentacións e revelacións na memoria de carácter significativo contidas nas contas anuais.

Estas táboas inclúen os epígrafes máis usuais das contas anuais dunha empresa pública/dunha entidade pública e as afirmacións relacionadas con elas. Deben eliminarse os que non sexan aplicables ou significativos segundo o alcance do traballo. Do mesmo xeito, deben agregarse aqueles que non estean incluídos pero que sexan significativos polo tipo de entidade e alcance da auditoría para realizar.

En cada columna, xunto coa valoración do risco, convirá poñer entre paréntese unha pequena aclaración descritiva do risco, ou unha referencia a unha nota explicativa ao final do cadro.

O risco inherente é a posibilidade de que existan erros nalgunha das afirmacións das contas anuais, que ben individualmente ou en conxunto sexan significativos, sen ter en consideración os controis internos que poidan existir.

Instrucións para cumprimentar a Táboa 6/8.

Os encabezamentos das columnas na táboa 6/8 adxunta corresponden ás seguintes preguntas:

- *Entidade e contorna.*
Existen factores de alto risco na entidade e a súa contorna (por exemplo, un ambiente de control débil, un sector industrial de alto risco, fortes restricións orzamentarias)?
- *Factores externos.*
Existen factores externos de alto risco (tales como a evolución tecnolóxica que pode facer que un determinado produto quede obsoleto ou xestión por entidades dependentes)?
- *Complexidade dos cálculos.*
O importe rexistrado implica transaccións difíciles de auditar ou cuestións complexas de contabilidade?
- *Susceptibilidade á fraude.*
É área susceptible de roubo ou fraude, incluíndo a apropiación indebida de activos e a información financeira fraudulenta?
- *Grao de subxectividade requirida e de estimacións realizadas.*
O importe contabilizado consiste en sumas procedentes de estimacións contables que están suxeitas a incertezas significativas de medida ou xuízo?
- *Competencia do persoal da entidade.*
O persoal responsable do procesamento das transaccións carece da adecuada experiencia e supervisión?
- *Adecuación dos recursos dispoñibles ás actuacións que a entidade ten encomendada*
- *Incorreccións de anos anteriores.*
As incorreccións observadas o ano anterior, eran significativas?

Para cada un dos factores que inciden no risco inherente, débese reflectir a valoración do risco como “Alto (A)”, “Moderado (M)”, ou “Baixo (B)”. A valoración global do risco inherente dunha afirmación na columna *Valoración xeral* é o resultado da consideración polo auditor de cada factor de risco inherente nas columnas anteriores.

A valoración dos factores de risco inherente é máis un xuízo cualitativo que cuantitativo.

A *valoración xeral* do risco inherente para cada afirmación non é unha media dos factores de risco que a compoñen. Os factores de risco baixo non compensan necesariamente factores de risco alto. Ao contrario, a valoración de cada factor de risco inherente axudará a identificar os factores que poden indicar que unha afirmación ten un maior risco xeral inherente. Por exemplo, unha afirmación valorada como de risco “Alto” na *Susceptibilidade á fraude* e de risco “Alto” polo *Grao de subxectividade requirido e de estimacións realizadas* obtén unha valoración de risco xeral de “Alto”, aínda que o resto dos factores consideráronse de risco “Baixo”.

Os resultados obtidos ao completar esta táboa 6/8 deben ser coherentes cos reflectidos na táboa 5/7.

A - Identificación das contas significativas e dos tipos de transaccións significativas. Táboa 5. Empresa Pública

Área de auditoría.	Millóns de euros	Tipo significativo de transaccións (sinalar)	Conta material (Si / Non)	Riscos significativos (sinalar)	Necesidade de comprender o proceso de xestión	Necesidade de comprender os controis de reconciliación unicamente	Afirmacións relevantes (E, I, F, V, L)
Balance							
Inmobilizado intanxible							
Inmobilizado material e investimentos inmobiliarios							
Investimentos financeiros							
Debedores (identificar as contas debedoras coa administración propietaria)							
Tesourería							
Fondos propios							
Acredores a longo prazo (identificar as contas debedoras coa administración propietaria)							
Acredores a curto prazo (identificar as contas debedoras coa administración propietaria)							
Conta de Perdas e Ganancias							
Vendas							
Ingresos por xxx							
Gastos de persoal							
Gastos de explotación							
Amortizacións							
Deterioracións							
Resultados de alleamento de activos							

B – Valoración dos RIM Táboa 6- Empresa Pública

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
Inmobilizado intanxible									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Inmobilizado material									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Existencias									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Tesourería									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
Legalidade									
Vendas e contas a cobrar									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Compras, gastos e provedores									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Gastos de persoal									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Patrimonio neto									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
Endebedamento									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Outras áreas (especificar)									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									

C. Conclusión- Empresa Pública

Entidade:		Data CCAA:	
------------------	--	-------------------	--

Consideramos os seguintes factores adicionais ao valorar o risco de incorreccións materiais:

--

A valoración global do risco de incorreccións materiais a nivel de contas anuais é _____ (Alto, Moderado, ou Baixo)

Feito por:.		Data:	
Revisado por:		Data:	

Nota: Ao completar os cadros pódese poñer unha explicación na mesma casilla cando se considere oportuno, ou unha nota explicativa ao pé, ou unha referencia a outro papel de traballo.

A – Identificación das contas significativas e dos tipos de transaccións significativas. Táboa 7-Entidade Pública Administrativa.

Área de auditoría	Millóns de euros	Tipo significativo de transaccións (sinalar)	Conta material (Si / Non)	Riscos significativos (sinalar)	Necesidade de comprender o proceso de xestión	Necesidade de comprender os controis de reconciliación unicamente	Afirmacións relevantes (E, I, F, V, L)
Balance							
Inmobilizado intanxible							
Inmobilizado material e investimentos inmobiliarios							
Investimentos financeiros							
Debedores							
Tesourería							
Fondos propios							
Débedas a longo prazo							
Acredores a curto prazo							
Acredores por oper. pendentes de aplicar ao ppto.							
Conta de Perdas e Ganancias							
Gastos non derivados da execución orzamentaria							
<ul style="list-style-type: none"> • Amortizacións 							
<ul style="list-style-type: none"> • Deterioracións, perdas... 							
Ingresos non derivados da execución orzamentaria							
<ul style="list-style-type: none"> • Resultados por alleamento 							
<ul style="list-style-type: none"> • Variación do valor razoable... 							
Orzamento de Gastos (OR)							
Capítulo 1							
<ul style="list-style-type: none"> • Nóminas • Cargas sociais... 							
Capítulo 2							
<ul style="list-style-type: none"> • Mantemento e conservación 							

Área de auditoría	Millóns de euros	Tipo significativo de transaccións (sinalar)	Conta material (Si / Non)	Riscos significativos (sinalar)	Necesidade de comprender o proceso de xestión	Necesidade de comprender os controis de reconciliación unicamente	Afirmacións relevantes (E, I, F, V, L)
<ul style="list-style-type: none"> • Subministracións • Arrendamentos... 							
Capítulo 3 <ul style="list-style-type: none"> • Xuros débeda e préstamos • Xuros por descubertos • Xuros de demora... 							
Capítulos 4 e 7 <ul style="list-style-type: none"> • A entes dependentes • A institucións sen ánimo de lucro • A familias... 							
Capítulo 5 <ul style="list-style-type: none"> • Fondo de continxencia 							
Capítulo 6 <ul style="list-style-type: none"> • Inversións en... • Equipos para procesos de información... 							
Capítulo 8 <ul style="list-style-type: none"> • Adquisición de títulos • Concesión de préstamos 							
Capítulo 9 <ul style="list-style-type: none"> • Amortización de débeda • Amortización de préstamos 							
Orzamento de Ingresos (DR)							
Capítulo 1 e 2 <ul style="list-style-type: none"> • Impostos directos • Impostos indirectos 							
Capítulo 3 <ul style="list-style-type: none"> • Taxas • Prezos públicos • Reintegros... 							

Área de auditoría	Millóns de euros	Tipo significativo de transaccións (sinalar)	Conta material (Si / Non)	Riscos significativos (sinalar)	Necesidade de comprender o proceso de xestión	Necesidade de comprender os controis de reconciliación unicamente	Afirmacións relevantes (E, I, F, V, L)
Capítulo 4 e 7 <ul style="list-style-type: none"> Subvencións finalistas Outras subvencións... 							
Capítulo 5 <ul style="list-style-type: none"> Xuros Concesións... 							
Capítulo 6 <ul style="list-style-type: none"> Terreos, solares Patrimonio Público de Chan ... 							
Capítulo 8 <ul style="list-style-type: none"> Alleamento de débeda Reintegro préstamos concedidos... 							
Capítulo 9 <ul style="list-style-type: none"> Emisión de débeda Préstamos recibidos 							
Saldo orzamentario							
Remanente de Tesourería							
Dereitos pendentes de cobro							
Obrigas pendentes de pagamento							
Partidas pendentes de aplicación							
Saldos de dubidoso cobro							
Financiamento afectado							
Capacidade/necesidade de financiamento (SEC)							
Axustes							

B –Valoración dos RIM na execución orzamentaria. Táboa 8- Entidade pública administrativa

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
INGRESOS ORZAMENTARIOS									
Impostos									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Taxas e prezos públicos									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Ingresos por transferencias									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Ingresos por endebedamento									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
Valoración									
Legalidade									
Outros ingresos									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
GASTOS ORZAMENTARIOS									
Gastos de persoal									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Contratación									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Subvencións									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									

Área / Afirmación	Entidade e contorna	Factores externos	Complexidade dos cálculos	Susceptibilidade á fraude	Grao de subxectividade e de estimacións realizadas	Competencia do persoal da entidade	Incorreccións de anos anteriores	Valoración xeral	Valoración ano anterior
Legalidade									
Carga financeira									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									
Outros gastos									
Existencia									
Integridade									
Fiabilidade									
Valoración									
Legalidade									

Nota: Para as áreas de Balance aplicarase o modelo do cadro 7

C. Conclusión- Entidade pública administrativa

Entidade:		Data CCAA:	
------------------	--	-------------------	--

Consideramos os seguintes factores adicionais ao valorar o risco de incorreccións materiais:

--

A valoración global do risco de incorreccións materiais a nivel de contas anuais é _____ (Alto, Moderado, ou Baixo)

Feito por:		Data:	
Revisado por:		Data:	

Nota: Ao completar os cadros pódese poñer unha explicación na mesma casilla cando se considere oportuno, ou unha nota explicativa ao pé, ou unha referencia a outro papel de traballo.