

### GPF-OCEX 1316: El conocimiento requerido del control interno de la entidad

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 315 (párrafos 12 a 24, A42 a A104, y anexo 1) e ISSAI 1315

*Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 18 de noviembre de 2015*

---

#### 1. Introducción

El **control interno** es el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una **seguridad razonable** sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El término "control" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

De acuerdo con las normas técnicas de auditoría, **el auditor debe obtener el conocimiento del control interno relevante para la auditoría.**

Si bien es probable que la mayoría de los **controles relevantes** para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de **juicio profesional** del auditor.

El conocimiento del control interno facilita al auditor la identificación de tipos de incorrecciones potenciales y de factores que afectan a los riesgos de incorrección material, así como el diseño de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

La presente guía de aplicación relativa al conocimiento requerido del control interno se divide en las siguientes secciones:

- Naturaleza general y características del control interno.
- Controles relevantes para la auditoría.
- Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes.
- Componentes del control interno.

#### 2. Naturaleza y características del control interno

##### 2.1 Finalidad del control interno

El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de gestión identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la entidad referidos a:

- Los objetivos estratégicos que soportan la misión de la entidad.
- La eficacia y eficiencia de sus operaciones (controles operacionales).
- La fiabilidad de la información financiera de la entidad (control interno sobre la información financiera).
- El cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables (controles de legalidad).

Los controles internos más relevantes en una fiscalización financiera y de cumplimiento de legalidad corresponden a los dos últimos tipos.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la entidad. Normalmente las entidades de pequeña dimensión utilizan medios menos estructurados, así como procesos y procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos.

**Un control interno está diseñado, siempre, para responder (mitigar) un riesgo potencial.** Un control que no tiene ningún riesgo que mitigar, es un procedimiento ineficaz o inútil.

##### 2.2 Limitaciones del control interno

El control interno, por muy eficaz que sea, sólo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el control interno puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede, por ejemplo, si la información producida para los fines del control interno (por ejemplo, un informe de excepciones o anomalías) no se utiliza de manera

eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprende su finalidad o no adopta las medidas adecuadas.

Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión del control interno por la dirección. Por ejemplo, se pueden eludir o invalidar filtros de un programa informático diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito. También pueden ponerse de acuerdo diversas personas de la entidad encargadas de la tramitación de subvenciones con terceros para la concesión irregular de aquellas.

Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Las **entidades de pequeña dimensión** suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad pequeña, es posible que el responsable/gerente sea capaz de ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Dicha supervisión puede compensar la menor capacidad de establecer una segregación de funciones. Por otro lado, el responsable/gerente puede tener más posibilidades de eludir los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El auditor tendrá en cuenta lo anterior en la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

### 2.3 Características de los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la valoración del riesgo por el auditor

El **sistema de control interno** de una entidad comprende elementos manuales y, a menudo, elementos automatizados. **Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor y para los procedimientos de auditoría posteriores basados en dicha valoración.**

La utilización de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas:

- Los controles en un **sistema manual** pueden comprender procedimientos tales como aprobaciones y revisiones de transacciones, así como conciliaciones y seguimiento de las partidas en conciliación. De forma alternativa, es posible que la entidad emplee **procedimientos automatizados** para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas, en cuyo caso los documentos en papel se sustituyen por registros en formato electrónico.
- Los controles en los **sistemas de TI** consisten en una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas informáticos) y de controles manuales. Además, los controles manuales pueden ser independientes de las TI, pueden utilizar información producida por las TI, o pueden limitarse al seguimiento del funcionamiento efectivo de las TI y de los controles automatizados, así como al tratamiento de las excepciones. Cuando se utilizan las TI para iniciar, registrar, procesar o notificar transacciones u otros datos financieros, para su inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes afirmaciones en el caso de cuentas materiales o pueden ser decisivos para un funcionamiento eficaz de los controles manuales que dependen de las TI. La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados en su control interno varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad.

Por lo general, **las TI son beneficiosas** para el control interno de la entidad, al permitirle:

- Aplicar de manera congruente las normas de actuación predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
- Mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilitar un análisis adicional de la información;
- Mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
- Reducir el riesgo de que los controles se sorteen; y
- Mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas operativos;

Las **TI** también originan **riesgos específicos** para el control interno de la entidad, incluidos, por ejemplo:

- La confianza en sistemas o programas que procesan datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos.
- Accesos no autorizados a los datos que pueden tener como resultado la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones.
- Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados en los sistemas o programas.
- Cambios no soportados documentalmente en los sistemas o programas
- No realizar cambios necesarios en los sistemas o programas.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

Los **elementos manuales** en el control interno pueden ser **más adecuados** cuando se requiera hacer uso de juicio y de discrecionalidad, como, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

- Transacciones importantes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias en las que los errores son difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieren una respuesta de control que está fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Al realizar el seguimiento de la eficacia de los controles automatizados.

Los **elementos manuales** en el control interno pueden resultar **menos fiables** que los elementos automatizados debido a que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están más expuestos a simples errores y equivocaciones. En consecuencia, no puede asumirse que un elemento del control manual será aplicado de manera congruente. Los controles manuales pueden resultar menos adecuados en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones o transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante parámetros de control automatizados.
- Actividades de control en las que los modos específicos de realizar el control pueden diseñarse y automatizarse adecuadamente.

La extensión y la naturaleza de los **riesgos** para el control interno varían según la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad. La **entidad responde** a los riesgos que surgen de la utilización de las TI o de la utilización de elementos manuales en el control interno mediante el establecimiento de controles eficaces teniendo en cuenta las características del sistema de información de la entidad.

### 3. Controles relevantes para la auditoría

Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con su misión, la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el auditor.

Los factores relevantes para el auditor al enjuiciar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para la auditoría pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Los objetivos de la fiscalización.
- La importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.

- La naturaleza de la actividad o de los negocios de la entidad, así como su organización y, en su caso, las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige una incorrección material, y el modo en que lo hace.

Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para la auditoría si el auditor tiene previsto utilizar dicha información en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Los controles relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento también pueden ser relevantes para la auditoría si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

El control interno sobre la salvaguarda de los activos contra la adquisición, utilización o venta no autorizadas puede incluir controles relacionados tanto con la información financiera como con los objetivos operativos. La consideración de dichos controles por el auditor se limita, por lo general, a aquéllos que son relevantes para la fiabilidad de la información financiera.

Por lo general, una entidad dispone de controles relacionados con objetivos que no son relevantes para la auditoría y que, en consecuencia, no es necesario considerar. Por ejemplo, una entidad puede contar con un sofisticado sistema de controles automatizados para garantizar un funcionamiento eficiente y eficaz (como, por ejemplo, el sistema de controles automatizados de una aerolínea para el mantenimiento de horarios de vuelos o el correcto funcionamiento del sistema de cita previa en un centro de salud), pero normalmente dichos controles no serían relevantes para la auditoría. Además, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades operativas o líneas de actuación, el conocimiento del control interno relativo a cada una de las unidades operativas y procesos de negocio de la entidad puede no ser relevante para la auditoría.

#### ***Consideraciones específicas para entidades del sector público***

Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno. Por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta. Los auditores del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de determinadas disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su revisión del control interno, en esas áreas sea más amplia y detallada.

#### **4. Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes**

Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor, en primer lugar, evaluará el diseño de dichos controles y, después, determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

##### **4.1 Evaluación del diseño de un control**

La evaluación del diseño de un control implica la consideración de **si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales.**

La implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido evaluar la implementación de un control que no sea eficaz, por lo que **se considera en primer lugar el diseño del control.** Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia significativa en el control interno.

Los procedimientos para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir:

- La indagación entre los empleados de la entidad (es un procedimiento insuficiente por sí solo).
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

- El seguimiento de transacciones a través del sistema de información relevante para la información financiera (pruebas de recorrido).

#### 4.2 Comprobar la eficacia operativa de los controles

La obtención de conocimiento de los controles de la entidad no es suficiente para la comprobación de su eficacia operativa, salvo que exista algún grado de automatización que permita un funcionamiento congruente de los controles.

Por ejemplo, la obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otras fases del trabajo de auditoría. Sin embargo, debido a la congruencia inherente al procesamiento por medio de TI, aplicar procedimientos de auditoría para determinar si un control automatizado ha sido implementado puede servir como comprobación de la eficacia operativa de dicho control, dependiendo de la valoración y comprobación por el auditor de los CGTI que pueden afectar a su eficacia operativa. En GPF-OCEX 1330 se describen las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.

#### 5. Componentes del control interno

La división del control interno en los cinco componentes siguientes, proporciona un marco útil para que los auditores consideren el modo en que distintos aspectos del control interno de una entidad pueden afectar a la auditoría.

- 1º el entorno de control;
- 2º el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
- 3º el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación;
- 4º actividades de control; y
- 5º supervisión y seguimiento de los controles

Esta división no refleja necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene el control interno, o el modo en que puede clasificar un determinado componente.

#### 6. El entorno de control

El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control y evaluará si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y acciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros.

##### 6.1 Elementos relevantes del entorno de control

Entre los elementos del entorno de control que pueden ser relevantes para la obtención de su conocimiento están los siguientes:

###### (a) Comunicación y vigilancia de la integridad y de los valores éticos.

Se trata de elementos esenciales que influyen en la eficacia del diseño, administración y seguimiento de los controles.

**La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento.** La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados y de la manera en que son implantados en la práctica.

La vigilancia de la integridad y los valores éticos incluye, por ejemplo, las actuaciones de la dirección con el fin de eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética.

La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

#### **(b) Compromiso con la competencia.**

La competencia es el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen el trabajo de una persona.

Cuestiones como la consideración por la dirección de los niveles de competencia que se requieren para determinados puestos y el modo en que dichos niveles se traducen en cualificaciones y conocimientos requeridos.

#### **(c) Participación de los responsables del gobierno de la entidad.**

Los responsables del gobierno de la entidad influyen de manera significativa en la conciencia de control de la entidad.

La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y del funcionamiento eficaz de los procedimientos de denuncia y del proceso para la revisión de la eficacia del control interno de la entidad.

Hay que considerar atributos de los responsables del gobierno de la entidad tales como:

- Su independencia con respecto a la dirección.
- Su experiencia y su reputación.
- Su grado de participación y la información que reciben, así como el examen de las actividades.
- La adecuación de sus actuaciones, incluido el grado con que plantean preguntas difíciles a la dirección y se realiza su seguimiento, y su interacción con los auditores internos y externos.

#### **(d) Filosofía y estilo operativo de la dirección.**

La filosofía y el estilo operativo de la dirección abarcan un amplio espectro de características. Por ejemplo, las actitudes y actuaciones de la dirección en relación con la información financiera se pueden manifestar a través de una selección conservadora o agresiva de principios contables alternativos, o del rigor y grado de conservadurismo con los que se realizan las estimaciones contables.

Características tales como:

- El enfoque con el que la dirección asume y gestiona riesgos de negocio.
- Las actitudes y actuaciones de la dirección con respecto a la información financiera.
- Las actitudes de la dirección con respecto al procesamiento de la información y a las funciones de contabilidad y al personal contable.

#### **(e) Estructura organizativa.**

Es el marco en el que se planifican, ejecutan, controlan y revisan las actividades de la entidad para alcanzar sus objetivos.

El establecimiento de una estructura organizativa relevante incluye la consideración de las áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como de las líneas de información adecuadas. La adecuación de la estructura organizativa de una entidad depende, en parte, de su dimensión y de la naturaleza de sus actividades.

#### **(f) Asignación de autoridad y responsabilidad.**

Cuestiones tales como el modo en que se asignan la autoridad y la responsabilidad con respecto a las actividades de explotación, así como la manera en que se establecen las relaciones de información y las jerarquías de autorización.

La asignación de autoridad y responsabilidad puede incluir políticas relativas a prácticas de gestión adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas. Además, puede incluir políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

**(g) Políticas y prácticas relativas a recursos humanos.**

Las políticas y prácticas relacionadas, por ejemplo, con la selección, orientación, formación, evaluación, tutoría, promoción, compensación y actuaciones correctoras.

Las políticas y prácticas relativas a recursos humanos a menudo demuestran cuestiones importantes en relación con la conciencia de control de una entidad.

Por ejemplo, las normas de selección de las personas más cualificadas (resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético) demuestran el compromiso de una entidad de contratar personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas, tales como escuelas y seminarios, ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento. Las promociones basadas en evaluaciones periódicas del desempeño demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

**6.2 Evidencia de auditoría con respecto a los elementos del entorno de control**

Se puede obtener evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo, tales como la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos. Por ejemplo, a través de las indagaciones ante la dirección y ante los empleados, el auditor puede obtener conocimiento del modo en que la dirección comunica su opinión a sus empleados sobre las prácticas de gestión y el comportamiento ético. El auditor puede así determinar si se han implementado los correspondientes controles mediante la consideración, por ejemplo, de si la dirección dispone de un código de conducta escrito y si actúa de un modo acorde con dicho código.

**6.3 Efecto del entorno de control en la valoración de los riesgos de incorrección material.**

Algunos elementos del entorno de control de una entidad tienen un **efecto generalizado** sobre la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia significativa sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera y presupuestaria, las cuales pueden tener su origen en las exigencias normativas, restricciones presupuestarias, la demanda del mercado o en planes de remuneración o en la presión de los mercados financieros ante deudas crecientes.

En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales o las operaciones ordinarias de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Una dirección o un consejo de administración activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo de actuación de la alta dirección. Sin embargo, otros elementos pueden tener un efecto más limitado. Por ejemplo, si bien las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden reducir los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento de la información financiera, puede que no mitiguen un fuerte sesgo por parte de la alta dirección hacia la sobrevaloración de los beneficios.

Cuando el auditor realiza una valoración de los riesgos de incorrección material, **la existencia de un entorno de control satisfactorio puede ser una variable positiva. Sin embargo**, a pesar de que puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control satisfactorio **no es un elemento disuasorio del fraude absoluto. En cambio, la existencia de deficiencias en el entorno de control puede menoscabar la eficacia de los controles, especialmente en relación con el fraude.** Por ejemplo, que la dirección no dedique suficientes recursos para responder a los riesgos de seguridad de las TI puede afectar negativamente al control interno al permitir que se realicen modificaciones indebidas en los programas informáticos o en los datos, o que se procesen transacciones no autorizadas. Como se explica en la GPF-OCEX 1330, el entorno de control también influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

**El entorno de control, por sí mismo, no previene ni detecta y corrige una incorrección material.** Sin embargo, puede influir en la evaluación por el auditor de la eficacia de otros controles (por ejemplo, el seguimiento de

controles y el funcionamiento de determinadas actividades de control) y, en consecuencia, en la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material.

#### **6.4 Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión**

Es probable que el entorno de control en entidades de pequeña dimensión difiera del de las entidades de mayor dimensión. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad de pequeña dimensión no haya un miembro independiente o externo a la dirección, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente (figura inexistente en el sector público) cuando no existen otros propietarios. La naturaleza del entorno de control puede influir también en la importancia, o en la ausencia, de otros controles. Por ejemplo, la participación activa del propietario-gerente puede mitigar algunos de los riesgos que surgen de la falta de segregación de funciones en un negocio pequeño; sin embargo, puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de elusión de los controles.

Además, es posible que en entidades de pequeña dimensión no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal pero eficaz. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito pero que, en su lugar, haya desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección.

Los comentarios anteriores son aplicables a las entidades de pequeña dimensión de naturaleza administrativa, por ejemplo ayuntamientos, en los que la figura clave de dirección y gestión es el secretario-interventor.

En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad de pequeña dimensión.

### **7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad**

El auditor obtendrá conocimiento de si la entidad tiene un proceso para:

- (a) la identificación de los riesgos de gestión relevantes para los objetivos de la información financiera;
- (b) la estimación de la importancia de los riesgos;
- (c) la valoración de su probabilidad de ocurrencia; y
- (d) la toma de decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos.

Si la entidad ha establecido dicho proceso (denominado en lo sucesivo "proceso de valoración del riesgo por la entidad"), el auditor obtendrá conocimiento de tal proceso y de sus resultados. Cuando el auditor identifique riesgos de incorrección material no identificados por la dirección, evaluará si existía un riesgo subyacente de tal naturaleza que, a juicio del auditor, debería haber sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad. Si existe dicho riesgo, el auditor obtendrá conocimiento del motivo por el que el citado proceso no lo identificó, y evaluará si dicho proceso es adecuado en esas circunstancias o determinará si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con el proceso de valoración del riesgo por la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad constituye la base con la que la dirección determina el modo en que los riesgos han de gestionarse. Si dicho proceso es adecuado a las circunstancias, incluida la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, facilita al auditor la identificación de los riesgos de incorrección material. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias es una cuestión de juicio profesional.

Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su importancia, valora su probabilidad de ocurrencia y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para darles respuesta y gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre datos financieros coherentes con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al coste o a otras consideraciones.

Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo*: Los cambios en el entorno regulatorio u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- *Nuevo personal*: El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del control interno.
- *Sistemas de información nuevos o actualizados*: Los cambios rápidos y significativos en los sistemas de información pueden modificar el riesgo relativo al control interno.
- *Crecimiento rápido*: Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que éstos dejen de funcionar.
- *Nueva tecnología*: La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o a los sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado al control interno.
- *Nuevos modelos de gestión, productos o actividades*: Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al control interno.
- *Reestructuraciones corporativas*: Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al control interno.
- *Nuevos pronunciamientos contables*: La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.

Si la entidad **no ha establecido** dicho proceso, o cuenta con uno ad hoc, el auditor discutirá con la dirección si han sido identificados riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y el modo en que se les ha dado respuesta. El auditor evaluará si es adecuada, en función de las circunstancias, la ausencia de un proceso de valoración del riesgo documentado o determinará si constituye una deficiencia significativa en el control interno.

En una **entidad de pequeña dimensión** es poco probable que se haya establecido un proceso para la valoración del riesgo. En dichos casos, es probable que la dirección identifique los riesgos mediante su participación personal directa en la gestión. Sin embargo, independientemente de las circunstancias, sigue siendo necesario indagar sobre los riesgos identificados y el modo en que la dirección les da respuesta.

## **8. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación.**

### **8.1 Sistema de información**

Un sistema de información está constituido por una infraestructura (componentes físicos y de hardware), software, personas, procedimientos y datos. Muchos sistemas de información hacen amplio uso de las tecnologías de la información (TI).

Tras el análisis de las cuentas anuales, el auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de gestión relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas:

- (a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros;
- (b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan a los libros contables y se incluyen en los estados financieros;
- (c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada a los libros contables; los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos;
- (d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;
- (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y
- (f) los controles sobre los asientos en el libro diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.

#### 8.2 Sistema de información financiera

El sistema de información financiera relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) e informar sobre ellas, así como para rendir cuentas sobre los presupuestos, resultados, activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o de los controles;
- transferir información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al libro mayor;
- capturar información relevante para la información financiera sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la depreciación y la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de las cuentas a cobrar; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele en las notas de la memoria.

#### 8.3 Asientos en el libro diario

Habitualmente, el sistema de información de la entidad implica la utilización de asientos estándar en el libro diario requeridos de manera recurrente para registrar las transacciones. Los ejemplos pueden ser los asientos en el libro diario para registrar ventas, compras y pagos en el libro mayor, o para registrar estimaciones contables realizadas periódicamente por la dirección, tales como cambios en la estimación de las cuentas incobrables.

El proceso de información financiera de la entidad también implica la utilización de **asientos no estándar** en el libro diario para el registro de transacciones no recurrentes, inusuales o de ajustes. Ejemplos de dichas anotaciones incluyen los ajustes de consolidación y los asientos de una combinación de negocios o de la venta de un negocio o de estimaciones no recurrentes, como el deterioro del valor de un activo. En los sistemas de contabilidad manuales, los asientos no estándar en el libro diario pueden ser identificados mediante la inspección de los libros, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

#### 8.4 Procesos de gestión relacionados

Los procesos de negocio o de gestión de una entidad son las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, adquisición, producción, venta y distribución de los productos y servicios de una entidad;
- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias; y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de gestión tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluyen el modo en que se originan las transacciones, facilita al auditor la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad relevante para la preparación de información financiera de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

Es probable que en las **entidades de pequeña dimensión**, los sistemas de información y procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera sean menos sofisticados que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El conocimiento de los sistemas y procesos de la entidad puede por lo tanto ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

La calidad de la información generada por el sistema influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar

informes financieros fiables.

### **8.5 Comunicación**

El auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad comunica las funciones y responsabilidades relativas a la información financiera y las cuestiones significativas relacionadas con dicha información financiera, incluidas:

- (a) comunicaciones entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad; y
- (b) comunicaciones externas, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras.

La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera, implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera.

Comprende cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información financiera, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad. La comunicación puede adoptar la forma de manuales de políticas y de información financiera. La existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a asegurar que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

En las **entidades de pequeña dimensión**, la comunicación puede estar menos estructurada y puede ser más fácil de conseguir debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección.

## **9. Actividades de control**

**Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se siguen las directrices de la dirección.**

Las actividades de control, tanto en los sistemas de TI como manuales, tienen varios objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y funcionales.

### **9.1 Actividades de control relevantes para la auditoría**

El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que a juicio del auditor, son:

- Aquellas que es necesario conocer, al ser actividades de control relacionadas con riesgos significativos.
- Aquellas que están relacionadas con riesgos para los cuales aplicar solo procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Las que, a juicio del auditor, de funcionar adecuadamente, permiten mitigar el RIM y reducir el riesgo de auditoría.

El juicio del auditor sobre si una actividad de control es relevante para la auditoría se ve influenciado por el riesgo, identificado por el auditor, que puede dar lugar a una incorrección material y por la consideración, por parte del auditor, de que la realización de pruebas sobre la eficacia operativa del control es probablemente adecuada para determinar la extensión de las pruebas sustantivas.

El auditor puede poner énfasis en la identificación y la obtención de conocimiento de las actividades de control que tratan las áreas en las que el auditor considera más probable que existan riesgos de incorrección material. Cuando múltiples actividades de control alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario obtener conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

El conocimiento del auditor acerca de la presencia o ausencia de actividades de control, obtenido de su conocimiento de los demás componentes del control interno, le facilitan la determinación de si es necesario dedicar atención adicional a la obtención de conocimiento de las actividades de control.

Una auditoría **no requiere** el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos.

Por lo general, las actividades de control que pueden ser relevantes para la auditoría pueden clasificarse como políticas y procedimientos que pertenecen a las siguientes categorías o que hacen referencia a lo siguiente:

- **Autorizaciones**
- **Revisiones de resultados**

Dichas actividades de control incluyen revisiones y análisis de los resultados reales en comparación con los presupuestos, los pronósticos y los resultados del periodo anterior; la puesta en relación de diferentes

conjuntos de datos -operativos o financieros-junto con el análisis de las relaciones y las actuaciones de investigación y corrección; la comparación de datos internos con fuentes externas de información; y la revisión de los resultados funcionales o de las actividades.

- **Procesamiento de la información**

Los dos grandes grupos de actividades de control de los sistemas de información son los **controles de aplicaciones**, que se aplican al procesamiento de las aplicaciones individuales, **y los controles generales de las TI**, que consisten en políticas y procedimientos relativos a numerosas aplicaciones y que son la base de un funcionamiento eficaz de los controles de aplicaciones al permitir asegurar un funcionamiento continuo adecuado de los sistemas de información.

- **Controles físicos.**

Son controles que engloban:

- La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad, para el acceso a los activos y a los registros.
- La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos.
- El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos, cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros, y por consiguiente, para la auditoría, depende de circunstancias tales como si existe una alta exposición de los activos a la apropiación indebida.

- **Segregación de funciones.**

La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. **La finalidad de la segregación de funciones, incompatibles desde el punto de vista del control, es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.**

Algunas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas adecuadas de mayor rango establecidas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.

Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

#### 9.2 Riesgos y controles derivados de las TI

Para llegar a conocer las actividades de control de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento del modo en que la entidad ha respondido a los riesgos derivados de las TI.

La utilización de TI afecta al modo en que se implementan las actividades de control. Desde el punto de vista del auditor, los controles sobre los sistemas de las TI son eficaces cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas, e incluyen controles generales de las TI y controles de aplicaciones eficaces.

Los **controles generales de las TI** (CGTI) son políticas y procedimientos vinculados a muchas aplicaciones y favorecen un funcionamiento eficaz de los controles de las aplicaciones. Son aplicables en entornos con unidades centrales, redes de trabajo y de usuarios finales. Los controles generales de las TI que mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos se clasifican en los siguientes grupos:

- A Marco organizativo
- B Gestión de cambios
- C Operaciones TI
- D Acceso a datos y programas
- E Continuidad del servicio

Se implementan por lo general para hacer frente a los riesgos mencionados en el apartado 2.3 anterior.

Ejemplos de controles generales de las TI son los controles sobre los cambios en los programas, los que restringen el acceso a los programas o a los datos, los relativos a la implementación de nuevas versiones de

aplicaciones de paquetes de software, y los relacionados con el software de sistemas que restringen el acceso o hacen un seguimiento de la utilización de las utilidades del sistema que podrían cambiar datos o registros financieros sin dejar rastro para la auditoría.

Los **controles de aplicación** son procedimientos manuales o automatizados que normalmente operan a nivel de procesos de gestión y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones informáticas específicas. Los controles de aplicaciones pueden ser preventivos o de detección y tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables. En consecuencia, los controles de aplicaciones están relacionados con los procedimientos utilizados para iniciar y procesar transacciones y otros datos financieros, así como para informar sobre ellos. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones han ocurrido, están autorizadas y se han registrado y procesado íntegra y exactamente.

Ejemplos de controles de aplicaciones incluyen la comprobación de la exactitud aritmética de los registros, el mantenimiento y revisión de las cuentas y balances de comprobación, controles automatizados tales como filtros de datos de entrada y comprobaciones de secuencia numérica, y el seguimiento manual de los informes de excepciones.

#### 9.3 Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

Los conceptos que subyacen en las actividades de control de las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de actividades de control debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas.

Las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión probablemente estarán relacionadas con los procesos de gestión de las principales transacciones tales como ingresos ordinarios, compras y gastos de personal.

### 10. Seguimiento de los controles (por la entidad)

#### 10.1 Actividades de seguimiento

Una responsabilidad importante de la dirección es establecer y mantener el control interno de manera continuada. El seguimiento de los controles por la dirección incluye la consideración de si están funcionando como se espera y si se modifican según corresponda ante cambios en las condiciones.

El seguimiento de los controles puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta, y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

Los auditores internos o el personal que realice tareas similares pueden contribuir al seguimiento de los controles de una entidad mediante evaluaciones individuales. Normalmente, proporcionan información con regularidad acerca del funcionamiento del control interno, dedicando una considerable atención a la evaluación de la eficacia de dicho control, comunican información sobre los puntos fuertes y las deficiencias del control interno y formulan recomendaciones para su mejora.

Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros externos que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del control interno; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, en la realización de actividades de seguimiento, la dirección puede tener en cuenta comunicaciones relativas al control interno procedentes de los auditores externos.

El auditor **obtendrá conocimiento** de las principales actividades que la entidad lleva a cabo para realizar un seguimiento del control interno relativo a la información financiera, incluidas las actividades de control interno relevantes para la auditoría, y del modo en que la entidad inicia medidas correctoras de las deficiencias en sus controles.

El seguimiento de los controles es un proceso para valorar la eficacia del funcionamiento del control interno a lo largo del tiempo. Conlleva la valoración oportuna de la eficacia de los controles y la adopción de las medidas correctoras necesarias. La dirección lleva a cabo el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones puntuales o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad e incluyen actividades de gestión y supervisión habituales.

Las actividades de seguimiento por la dirección pueden incluir la utilización de información procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de usuarios, de clientes y comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras. Por ejemplo en el sector local podría realizarse un seguimiento sobre los reparos de interventores y secretarios.

### **10.2 Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión.**

El seguimiento del control por la dirección a menudo se consigue estrechando la participación en la dirección o del gerente en las operaciones. Dicha participación identificará, a menudo, las desviaciones significativas con respecto a las expectativas e inexactitudes en datos financieros, conducentes a medidas correctoras sobre el control.

### **10.3 Funciones de auditoría interna/intervención.**

Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor, con el fin de determinar si la función de auditoría interna puede ser relevante para la auditoría, obtendrá conocimiento de lo siguiente:

- (a) la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y el modo en que se integra en la estructura organizativa de la entidad; y
- (b) las actividades que han sido o que serán realizadas por la función de auditoría interna.

Es probable que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para la auditoría si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna está relacionada con la información financiera de la entidad y el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, o bien para reducir la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar. Si el auditor determina que es probable que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría, es de aplicación la NIA-ES 610.

Los objetivos de la función de auditoría interna, y por consiguiente la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, varían ampliamente y dependen de la dimensión y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir, por ejemplo, el seguimiento del control interno, la gestión del riesgo y la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por otra parte, las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden limitarse a la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, por ejemplo, y en consecuencia pueden no tener relación con la información financiera de la entidad.

Si la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna está relacionada con la información financiera de la entidad, la consideración por el auditor externo de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna puede incluir una revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con los auditores internos.

### **10.4 Fuentes de información**

El auditor obtendrá conocimiento de las fuentes de información utilizadas en las actividades de seguimiento realizadas por la entidad y la base de la dirección para considerar que dicha información es suficientemente fiable para dicha finalidad.

Una parte importante de la información utilizada para el seguimiento puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la dirección asume que los datos utilizados para el seguimiento son exactos sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento. En consecuencia, como parte del conocimiento por el auditor de las actividades de seguimiento de la entidad como componente del control interno, se requiere el conocimiento de:

- las fuentes de la información relacionada con las actividades de seguimiento por la entidad; y
- la base de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para dicha finalidad.



**ANEXO 1: Análisis del control interno en un entorno informatizado**

*(Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas, apartado 5.3)*

La revisión de los sistemas de información de la entidad se incluirá como un aspecto más en la planificación de la actividad fiscalizadora. Durante los trabajos preliminares, el equipo fiscalizador se interesará por la organización de los flujos de información dentro y fuera de las distintas unidades de la entidad. Para ello, es fundamental que se realice una primera valoración del sistema de información que afecta a la información financiera, así como de los medios físicos y materiales de los que dispone la entidad para el ejercicio de su actividad.

Una vez que el equipo disponga del conocimiento suficiente acerca de la organización y las relaciones jerárquicas y funcionales, y una vez identificados los procedimientos y áreas de actuación más significativas de la entidad, detallando las distintas funciones y actividades que se desarrollan en ellas (operaciones comerciales, adjudicación de subvenciones, concesión de prestaciones, gestión de personal, ingresos, contratación, etc.) y que afecten tanto a los estados financieros como a la información financiera en su conjunto, podrán llevarse a cabo las siguientes actuaciones:

- Describir el entorno informático en el que se desenvuelve la actividad financiera. Para ello se solicitará: la descripción de la infraestructura física, con detalle de las medidas de seguridad existentes (entre ellas, los controles de acceso y autorización, su trazabilidad y las medidas de protección física y lógica de los equipos) y el catálogo de los sistemas de información relevantes para los estados financieros (programas, aplicaciones y sus interfaces) utilizados por el fiscalizado en cada área, con el fin de comprobar su relación con las tareas que tiene encomendadas (captura, procesamiento, almacenamiento y manipulación de los datos más relevantes). En concreto, podrá reflejar para cada uno de ellos:
  - El origen (si la aplicación informática es de desarrollo interno o externo), la antigüedad y los estándares utilizados, el sistema gestor de base de datos, los tipos de mantenimiento (evolutivo, correctivo...).
  - Los usuarios que tienen acceso y los perfiles asignados de acuerdo con las funciones que deban ejecutar.
  - El proceso o actividad que gestiona, clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros.
  - Las características de la información y su disponibilidad: documentos soporte, cuentas relacionadas, tipos de transacciones, periodo y forma de almacenamiento de los datos.
  - El modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones significativos para los estados financieros.
  - La interacción entre programas y aplicaciones, los registros contables relacionados (electrónicos o manuales), la información que sirve de soporte, etc.
  - Las transacciones electrónicas con otras organizaciones sin validación manual.
- Describir las relaciones interdepartamentales, indicando cómo se produce la transmisión de la información entre las distintas áreas que intervienen en los procedimientos identificados como relevantes para la información financiera. En concreto, podrán identificarse los circuitos de transmisión de información recogidos en el sistema informático.
- Conocer los riesgos potenciales del sistema de información de la entidad fiscalizada que puedan derivar en incorrecciones materiales en los estados financieros. El equipo fiscalizador debe obtener un nivel adecuado de comprensión del sistema de información relevante para la información financiera empleado por la entidad para estos fines, de forma que pueda evaluar los tipos de errores que pueden contener los estados financieros, conocer los factores que afectan al riesgo de que estos se produzcan y sean relevantes, y poder determinar el alcance de las pruebas a realizar. Ello implica identificar los procesos que intervienen y el grado de compatibilidad entre ellos a fin de obtener una seguridad razonable sobre la fiabilidad de la información financiera, y la eficiencia de las operaciones que la generan.

- Efectuar una revisión de los controles. Para valorar los riesgos derivados de la utilización de las TI en la generación de la información financiera, el citado equipo debe evaluar los controles internos de los procesos informáticos establecidos por la entidad fiscalizada. Estos controles pueden ser:
  - Controles generales: constituidos por las políticas y procedimientos vinculados a muchas o a todas las aplicaciones. Ayudan a garantizar el correcto funcionamiento de los sistemas de información (pueden incluir controles sobre la dirección, sobre el software de los sistemas, sobre las políticas de acceso a datos, sobre la entrada de datos, etc.). Si la valoración de estos controles por parte del equipo fiscalizador es favorable implicará mayor confianza en los controles de aplicación. Por el contrario, si el equipo referido, al analizar los controles generales de la entidad, concluye que no son suficientemente efectivos, la planificación de la fiscalización se realizará calificando el riesgo de control como elevado.
  - Controles de aplicación: en lo que respecta a la fiscalización financiera, se evalúan los controles específicos que la entidad tiene establecidos sobre las aplicaciones informáticas que generan los registros contables y sobre las que tienen relevancia en relación con la formulación de los estados financieros y la información financiera. Su finalidad es garantizar razonablemente que las transacciones se autorizan, registran y procesan de forma adecuada. A su vez, estos controles de aplicación se clasifican en los siguientes tipos:
    - Preventivos o de detección: tienen como finalidad asegurar la integridad de los registros contables. La integridad se garantiza cuando se impide eficazmente la inserción, modificación o destrucción no autorizada, accidental o intencional, de los datos.
    - Sobre procesos automatizados, por ejemplo sobre cálculos, clasificaciones o estimaciones que realice el sistema informático (cálculo de provisiones, de amortizaciones, etc.) o sobre interfaces (por ejemplo, valorar si son adecuados y mitigan la duplicación y pérdida de datos).
    - Otros controles sobre documentación relevante para la información financiera (informes y hojas de cálculo generados por el sistema informático). Para que el equipo fiscalizador pueda confiar en estos informes o documentos, debe validar la fiabilidad e integridad de la información contenida en ellos (especialmente, en el caso de hojas de cálculo y otras bases de datos externas al sistema de información principal que pueda facilitar la entidad como documentación soporte de su información financiera). Los procedimientos a emplear por el equipo fiscalizador para su validación podrán ser la revisión de fórmulas, el recálculo de las principales operaciones (pruebas de recorrido), la verificación de la integridad de bases de datos a través de herramientas de auditoría asistida por ordenador, etc.

Si la valoración de los controles de aplicación por parte del equipo de fiscalización es favorable, no será necesario modificar la evaluación del riesgo de control derivada del análisis de los controles generales ni incrementar el número de pruebas sustantivas.

De todo ello se deduce que el equipo fiscalizador debe considerar que un entorno informatizado supone, entre otros, riesgos de acceso y manipulación indebida de datos, errores en programas informáticos que afecten a la integridad de los registros contables, pérdida de información por errores en transferencias de datos y riesgo de fraude. En consecuencia, la fiabilidad y consistencia de la información financiera generada por los sistemas de información es un aspecto más a considerar al analizar el riesgo de la fiscalización, tanto desde la etapa de planificación como posteriormente.