

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 315 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*

---

## I Introducción

### Finalidad

1. La *NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* es una de las normas más importantes del conjunto de NIA-ES que debe aplicar el auditor. También es la más extensa y compleja de todas ellas, por lo que resulta de gran importancia elaborar una guía que facilite su aplicación práctica al auditor público de los OCEX.

Debido a la extensión y complejidad de la NIA-ES 315, la Comisión Técnica de los OCEX ha optado por desglosar la misma en tres guías prácticas con la finalidad de facilitar su comprensión y aplicación. Así:

- La *“GPF-OCEX 1315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”* adapta la ISSAI-1315, la ISSAI-ES 200 (apartados 77 a 88) y la NIA-ES 315 a las circunstancias de los OCEX y proporcionar orientaciones adicionales para su aplicación práctica en las fiscalizaciones.
- La *“GPF-OCEX 1316 El conocimiento requerido del control interno de la entidad”* recoge de forma sistematizada los requerimientos, guías de aplicación y otras consideraciones realizadas por la NIA-ES 315 en los apartados o párrafos 12 a 24, A42 a A104 y en el anexo 1 de esa NIA-ES. También recoge consideraciones realizadas al respecto en la ISSAI 1315.
- La *“GPF-OCEX 1317 Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material”* desarrolla el apartado V de la presente guía y recoge de forma sistematizada los requerimientos, guías de aplicación y otras consideraciones realizadas por la NIA-ES 315 en los apartados o párrafos A105 a A130. También recoge consideraciones realizadas al respecto en la ISSAI 1315 y algunas consideraciones prácticas para la aplicación de estas normas en los trabajos de auditoría de los OCEX.

Estas tres guías incluyen, en definitiva, todas las normas aplicables en las auditorías de los OCEX contenidas en la citada NIA-ES 315.

2. La ISSAI-1315 señala que los objetivos de una fiscalización de cuentas anuales del sector público no suelen limitarse a expresar una opinión sobre si las cuentas anuales han sido preparadas, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco aplicable de información financiera. El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se originan en la legislación, los reglamentos, otra normativa, o las disposiciones del poder legislativo, pueden exigir objetivos adicionales que permitan aportar información añadida.

Estos **objetivos adicionales** pueden incluir responsabilidades de auditoría, por ejemplo, relacionadas con la información sobre incumplimientos, la rendición de cuentas y la eficacia de los controles internos. Estos objetivos adicionales pueden llevar a los auditores del sector público a identificar y evaluar riesgos adicionales de incorrecciones materiales.

Sin embargo, incluso en los casos donde no existan esos objetivos adicionales, puede haber **expectativas en el público en general** de que los auditores del sector público informen sobre incumplimientos de normas o sobre la ineficacia del control interno. Por consiguiente, los auditores del sector público deben tener en cuenta dichas expectativas, y prestar atención a la necesidad de responder a posibles riesgos de incumplimiento o a riesgos relacionados con la falta de eficacia del control interno al planificar y ejecutar la auditoría. (ISSAI 1315; P3).

### Objetivo del auditor

3. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, tanto en las cuentas anuales como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la

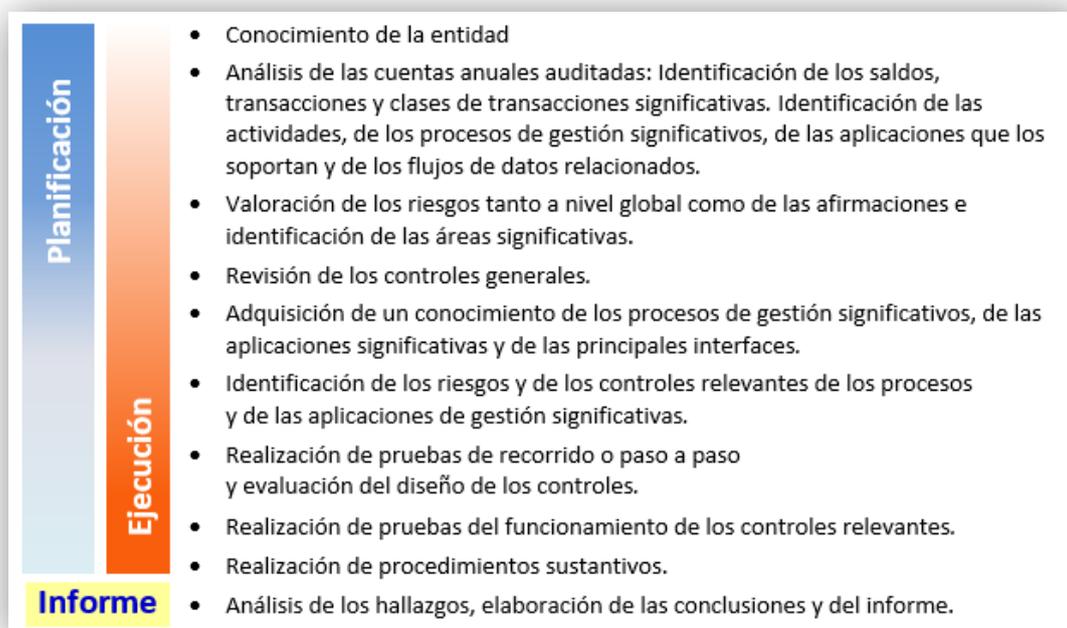
implementación de respuestas (procedimientos de auditoría) a los riesgos valorados de incorrección material. (NIA-ES 315; P3)

#### El enfoque de auditoría basado en el análisis de los riesgos

4. El auditor, al planificar una auditoría, debe realizar un análisis de los riesgos de auditoría que pueden existir al ejecutar el trabajo y al emitir su informe. Teniendo en cuenta ese análisis debe diseñar un conjunto de procedimientos de forma que los riesgos queden reducidos a un nivel aceptable a la hora de emitir el informe de auditoría. Es el denominado enfoque de auditoría basado en el análisis de los riesgos.

De acuerdo con este enfoque, el objetivo del auditor es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad y se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de expresar una opinión inadecuada cuando las cuentas anuales contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza sus conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (NIA-ES 200 p5).

5. Así, este enfoque implica, básicamente, tres pasos:
1. Identificar y valorar el riesgo de incorrecciones materiales en las cuentas anuales (GPF-OCEX 1315),
  2. Diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría precisos en respuesta a los riesgos valorados y reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (GPF-OCEX 1330), y
  3. Emitir un informe escrito basado en la evidencia de auditoría obtenida y en las conclusiones de auditoría a las que se ha llegado.
6. Muy esquemáticamente, las etapas de una auditoría ejecutada con el enfoque basado en el análisis de los riesgos son:



En el anexo 4 se muestra un flujograma representativo de una auditoría.

Debe tenerse presente que **la planificación de una fiscalización es un proceso continuo**, en el que si bien la mayor parte de las actividades de planificación se realizan en las primeras etapas de la auditoría, debe reajustarse, siempre que sea necesario, a lo largo del trabajo.

#### Definiciones

7. A efectos de la presente GPF-OCEX, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

#### *Afirmaciones*

Manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en las cuentas anuales y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

#### *Control interno*

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

#### *Evaluar*

Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores cuando fuere necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre dichos aspectos. "Evaluación", por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo (*véase también Valorar*).

#### *Error*

Una incorrección no intencionada contenida en las cuentas anuales, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

#### *Fraude*

Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (*Tiene el mismo significado que la expresión "irregularidad"*).

#### *Generalizado*

Término utilizado al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en las cuentas anuales o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de las cuentas anuales;
- (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de las cuentas anuales; o
- (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan las cuentas anuales.

#### *Gobierno de la entidad*

Describe la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad.

#### *Hallazgo de auditoría*

Los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización.

Puede tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de

subvención; fraude o abuso.

#### *Incorrección*

Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en las cuentas anuales y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

#### *Procedimientos de valoración del riesgo*

Procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en las cuentas anuales como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos.

#### *Procedimiento sustantivo*

Procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- procedimientos analíticos sustantivos.

#### *Pruebas de controles*

También denominadas pruebas de cumplimiento, son procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

#### *Pruebas de recorrido o de paso a paso*

Una prueba de recorrido consiste en seguir, reproducir y documentar las etapas manuales y automáticas de un proceso de gestión o de una clase de transacción, desde el inicio hasta su finalización, a través del sistema de información financiera, sirviéndose de una o varias transacciones como ejemplo.

#### *Riesgo de negocio o riesgo de gestión*

Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

#### *Riesgo de auditoría*

Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

#### *Riesgo de incorrección material*

Riesgo de que las cuentas anuales contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

**Riesgo inherente** Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles relacionados.

**Riesgo de control** Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un

tipo de transacción, saldo contable u otra relevación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

*Riesgo de detección*

Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

*Riesgo significativo*

Riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

*Seguridad razonable*

Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

*Valorar*

Analizar los riesgos identificados para determinar su significatividad. "Valorar", por convención, se usa solo en relación con el riesgo (*véase también Evaluar*).

## **II Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

### **Procedimientos de valoración del riesgo**

8. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría. (NIA-ES 315; P5).
9. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. (NIA-ES 315; PA1).

El conocimiento de la entidad constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella. Por ejemplo:

- en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros;
  - en la determinación de la importancia relativa, de conformidad con la NIA-ES 320;
  - al considerar la adecuación de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros;
  - en la identificación de las áreas en las que puede resultar necesaria una consideración especial de la auditoría; por ejemplo, en transacciones con partes vinculadas, en la adecuación de la aplicación, por parte de la dirección, de la hipótesis de empresa en funcionamiento, o en la consideración de la finalidad empresarial de las transacciones, en la gestión contractual o de subvenciones;
  - en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos;
  - al responder a los riesgos valorados de incorrección material, incluido el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
  - en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, tal como la adecuación de las hipótesis y de las manifestaciones verbales y escritas de la dirección.
10. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y de las actividades relacionadas puede ser utilizada por el auditor como evidencia de auditoría para sustentar valoraciones de riesgos de incorrección material.

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

Asimismo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar y las afirmaciones relacionadas, así como sobre la eficacia operativa de los controles, incluso aunque dichos procedimientos no fueran específicamente planificados como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor también puede elegir aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles conjuntamente con procedimientos de valoración del riesgo porque resulte eficiente. (NIA-ES 315; PA2).

11. El auditor debe aplicar su juicio profesional para determinar el grado de conocimiento necesario. (NIA-ES 315; PA3).
12. Los riesgos que deben ser valorados incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal que GPF-OCEX 1240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar los riesgos de incorrección material debido a fraude. (NIA-ES 315; PA4).
13. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos más adelante para la obtención del conocimiento de la entidad, no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener de ellos pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Como ejemplos de dichos procedimientos cabe citar: (NIA-ES 315; PA5).
  - La revisión de información obtenida de fuentes externas, tales como: revistas especializadas, informes de analistas, de entidades bancarias o de agencias de calificación.
  - La realización de indagaciones entre los asesores jurídicos externos o entre los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.
14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (NIA-ES 315; P6).
  - a) **Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad** que, a juicio del auditor, puedan disponer de información que pueda facilitar la identificación de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error. (NIA-ES 315; PA6)

Una parte importante de la información obtenida a través de las indagaciones del auditor procede de la dirección y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, en la identificación de los riesgos de incorrección material, el auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente, mediante indagaciones entre otras personas empleadas con diferentes niveles de autoridad de la entidad.

Por ejemplo:

- Las indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados financieros.
- Las indagaciones entre el personal de intervención/auditoría interna pueden proporcionar información acerca de los procedimientos de intervención/auditoría interna aplicados durante el ejercicio, relativos al diseño y a la eficacia del control interno de la entidad, así como acerca de si la dirección ha respondido de manera satisfactoria a los hallazgos derivados de dichos procedimientos.
- Las indagaciones entre empleados que participan en la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones ante los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, convenios, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.

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

Los procedimientos analíticos aplicados para la valoración del riesgo pueden identificar aspectos de la entidad que el auditor no conocía y facilitar la valoración de riesgos de incorrección material, con el fin de disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos pueden incluir información tanto financiera como no financiera, como por ejemplo, la capacidad recaudatoria teórica de un impuesto/tasa y la recaudación efectiva.

Los procedimientos analíticos pueden ayudar a la identificación de la existencia de transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos al fraude.

Sin embargo, cuando en dichos procedimientos analíticos se utilicen datos con un elevado grado de agregación (como puede ser el caso de procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo), los resultados de dichos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación general inicial sobre la posible existencia de una incorrección material. En consecuencia, en dichos casos, la consideración de otra información obtenida durante la identificación de riesgos de incorrección material, conjuntamente con los resultados de dichos procedimientos analíticos puede facilitar al auditor la comprensión y la evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos.

Algunas entidades de pequeña dimensión pueden no disponer de información financiera o presupuestaria intermedia o mensual que pueda utilizarse para la aplicación de procedimientos analíticos. En estas circunstancias, aunque el auditor pueda aplicar procedimientos analíticos limitados con el fin de planificar la auditoría u obtener alguna información a través de indagación, puede resultar necesario que el auditor planifique aplicar procedimientos analíticos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material cuando esté disponible un primer borrador de los estados financieros de la entidad.

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

*La observación y la inspección pueden dar soporte a las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:*

- *Las operaciones de la entidad.*
- *Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.*
- *Informes preparados por la dirección (como por ejemplo informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como por ejemplo actas de las reuniones del consejo de administración o de su órgano de dirección).*
- *Los locales e instalaciones de la entidad.*

**Información obtenida en periodos anteriores**

15. Si se han realizado otros trabajos en la entidad, se considerará si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de incorrección material. (NIA-ES 315; PA12).

La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el control interno de la entidad (incluidas las deficiencias en el control interno).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior, que pueden facilitar al auditor la obtención de conocimiento suficiente de la entidad para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la

**GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno**

---

entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, determinará si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual. (NIA-ES 315; P9).

**Discusión entre los miembros del equipo de auditoría**

17. Los miembros del equipo de auditoría discutirán la probabilidad de que en los estados financieros de la entidad existan incorrecciones materiales, y la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. (NIA-ES 315; P10).

La discusión entre los miembros del equipo de auditoría sobre la probabilidad de que en las cuentas anuales de la entidad existan incorrecciones materiales, tiene por finalidad: (NIA-ES 315; PA14)

- Enfatizar la importancia de mantener una mentalidad o espíritu crítico a lo largo de la auditoría respecto de la posibilidad de que puedan existir incorrecciones materiales en las cuentas auditadas debidas a errores, fraudes o incumplimientos.
- Proporcionar una oportunidad a los miembros del equipo con más experiencia de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad.
- Permitir a los miembros del equipo de auditoría intercambiar información, incluyendo la relativa a cómo podrían los gestores de la entidad cometer y ocultar irregularidades, tanto relacionadas con la formulación fraudulenta de las cuentas, como por apropiación indebida o utilización irregular de activos y sobre su posible localización.
- Facilitar a los miembros del equipo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada.
- Facilitar la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.
- Proporcionar una base para que los miembros del equipo de auditoría se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

Este procedimiento deberá documentarse, para lo que se podrá utilizar el modelo/ejemplo incluido en el Anexo 3.

**III El conocimiento requerido de la entidad y su entorno**

18. El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente: (NIA-ES 315; P11)

(a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.

(b) La naturaleza de la entidad, en particular:

- sus operaciones;
- sus estructuras de gobierno y, en su caso, propiedad;
- los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y
- el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.

(c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables

utilizadas en el sector correspondiente.

(d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.

(e) La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

Para mayor detalle, véase el Anexo 1.

#### **IV El conocimiento del control interno de la entidad**

19. El auditor obtendrá 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. *(NIA-ES 315; P12)*

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.

Para mayor detalle, véase la GPF-OCEX 1316.

20. Durante el conocimiento del control interno, los auditores del sector público tendrán en cuenta lo siguiente: *(ISSAI 1315; P14)*

- a) Las responsabilidades adicionales de reportar información acerca de los controles internos.
- b) Los controles pertinentes que se relacionan con el cumplimiento con las normas.
- c) Los controles relacionados con la supervisión de la ejecución en comparación con el presupuesto.
- d) Los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades.
- e) Los controles sobre información clasificada que están relacionados con la seguridad nacional y los datos personales confidenciales, por ejemplo la información fiscal y sobre la salud.
- f) La supervisión y otros controles pueden ser llevados a cabo por una unidad externa a la entidad (por ejemplo: intervención general), en relación con áreas tales como:
  - Cumplimiento de la normativa de contratación
  - Ejecución del presupuesto
  - Otras áreas que sean definidas por el poder legislativo o el mandato de auditoría
  - Rendición de cuentas

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

21. Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado adecuadamente, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad. *(NIA-ES 315; P13)*

#### **Componentes del control interno**

22. 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. *(NIA-ES 315; P14 y ss)*

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 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.

Para mayor detalle, véase la GPF-OCEX 1316.

#### V Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

23. El riesgo de incorrección material (RIM) es el riesgo de que las cuentas anuales contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control.

Para mayor detalle sobre el proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, véase la GPF-OCEX 1317.

#### Identificación y valoración de los RIM

24. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en: *(NIA-ES 315; P25)*
- los estados financieros; y
  - las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.
25. Con esta finalidad, el auditor: *(NIA-ES 315; P26)*
- identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros;
  - valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;
  - relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y
  - considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.
26. Cuando los auditores del sector público identifican y evalúan los riesgos de incorrecciones materiales se tomarán en cuenta otras cuestiones tales como *(ISSAI 1315; P16)*:
- El hecho de que la identificación y la evaluación de riesgos en el ámbito de los estados financieros y en el ámbito de las afirmaciones **pueden incluir situaciones relacionadas con el contexto político, el interés público** y la confidencialidad del programa.
  - El hecho de que las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones pueden ampliarse con objeto de incluir afirmaciones de que las transacciones y hechos se han realizado de acuerdo con la normativa aplicable.

#### Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría

27. Como parte de la valoración del riesgo, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. En el ejercicio de dicho juicio, el auditor excluirá los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo, es decir considerará el riesgo inherente. *(NIA-ES 315; P17)*
28. Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente: *(NIA-ES 315; P28)*
- si se trata de un riesgo de fraude;
  - si el riesgo está relacionado con acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza significativos y recientes y, en consecuencia, requiere una atención especial;
  - la complejidad de las transacciones;
  - si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

- (e) el grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y
  - (f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales.
29. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo. *(NIA-ES 315; P29)*
30. Al determinar cuáles son los riesgos significativos en el nivel, general, de los estados financieros o en el de las afirmaciones, los auditores del sector público también pueden evaluar *(ISSAI 1315; P17)*:
- (a) La complejidad y falta de coherencia entre la normativa aplicable
  - (b) Incumplimiento de la normativa
  - (c) El proceso presupuestario y la ejecución del presupuesto.

El presupuesto en el sector público es una herramienta dotada de la autoridad emitida por el poder legislativo. Por consiguiente, los auditores del sector público deben considerar el proceso presupuestario como parte esencial de su comprensión de la entidad y su entorno, y de la evaluación de riesgos, y no únicamente como un procedimiento de gestión.

#### Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

31. Con respecto a ciertos riesgos, el auditor puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de la entidad sobre dichos riesgos son relevantes para la auditoría y el auditor obtendrá conocimiento de ellos. *(NIA-ES 315; P30)*

#### Revisión de la valoración del riesgo

32. La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional. Cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoría de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, o bien cuando haya obtenido nueva información, y en uno y otro caso sean incongruentes con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la valoración, el auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado. *(NIA-ES 315; P31)*

## VI Documentación

33. El auditor incluirá en la documentación de auditoría: *(NIA-ES 315; P32)*
- (a) los resultados de la discusión entre el equipo de auditoría así como las decisiones significativas que se tomaron;
  - (b) los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, así como de cada uno de los componentes del control interno, las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;
  - (c) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, identificados y valorados de conformidad con lo requerido en el apartado V; y,
  - (d) los riesgos identificados, así como los controles relacionados con ellos, respecto de los que el auditor ha obtenido conocimiento como resultado de los requerimientos de los apartados 27 a 30.
34. El modo en que se deben documentar estos requerimientos debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional. Por ejemplo, en las auditorías de entidades de pequeña dimensión, la documentación puede incluirse en la relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por

**GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno**

---

separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores. *(NIA-ES 315; PA131)*

La forma y extensión de la documentación depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría.

35. En el caso de entidades cuya actividad y cuyos procesos no son complicados a efectos de la información financiera, la documentación puede adoptar una forma sencilla y ser relativamente breve. Los elementos clave del conocimiento documentados incluyen aquellos que sirven de base para valorar los RIM. *(NIA-ES 315; PA132)*
36. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo de la auditoría. Una auditoría realizada por un equipo del encargo compuesto por personas con menos experiencia puede necesitar una documentación más detallada, con la finalidad de facilitarles la obtención del adecuado conocimiento de la entidad, que una auditoría realizada por un equipo formado por personas con experiencia. *(NIA-ES 315; PA133)*
37. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad. *(NIA-ES 315; PA134)*

#### Anexo 1: Guía práctica: El conocimiento de la entidad y de su entorno

(NIA-ES 315 apartados A17 a A41)

#### 1. Factores sectoriales y normativos y otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.

El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:

##### 1.1 Factores sectoriales

Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno las relaciones con proveedores, clientes y ciudadanos y los avances tecnológicos. Ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar incluyen:

- Situación económica en que se desenvuelve la entidad y su repercusión sobre las expectativas del ciudadano.
- Restricciones presupuestarias o financieras que afectan a su capacidad de financiación.
- Incertidumbres sobre la aplicación del principio de entidad en funcionamiento.
- Riesgos ambientales y naturales.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología.

El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios, actividad o al grado de regulación. Por ejemplo, contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo de auditoría incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes.

El auditor público deberá considerar si se trata de un ente del sector autonómico, local o universitario; si se trata de entes administrativos, empresariales, fundacionales, etc; en cada caso considerará las características, peculiaridades y problemática diferenciales.

##### 1.2 Factores normativos

El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- Principios contables y prácticas sectoriales específicas.
- Marco normativo.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad: contratación, subvenciones, personal, etc.
- **Normas de estabilidad presupuestaria, de control del gasto, de financiación, etc.**
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.
- Competencias (propias y delegadas), funciones y actividades.

La ISSAI-1250 incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera, con especial consideración al encuadramiento en el sector público.

##### 1.3 Otros factores externos

Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar están las condiciones económicas generales, los problemas de financiación, los tipos de interés, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

#### 2. Naturaleza de la entidad

El conocimiento de la naturaleza de la entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja; por ejemplo, con entidades dependientes u otros componentes en múltiples ubicaciones. Las estructuras complejas a menudo implican cuestiones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material. Una estructura compleja es, por ejemplo, los órganos gestores de la sanidad.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas y contabilizadas. Por ejemplo, los consorcios participados por diferentes entidades públicas pueden dar lugar a riesgos de incorrección material, derivados de la falta de claridad de las relaciones de titularidad.

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen:

- **Actividad operativa**, tales como:
  - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios-
  - Destinatarios de sus servicios
  - Desarrollo de las operaciones.
  - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
  - Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
  - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas.
  - Proveedores importantes de bienes y servicios
  - Gestión de personal y su regulación normativa
  - Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
  - Transacciones con partes vinculadas.
  - Gestión de la contratación.
  - Gestión de las subvenciones.
- **Inversiones y actividades de inversión**, tales como:
  - Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
  - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
  - Actividades de inversión en capital: nuevas inversiones, aportaciones a entidades dependientes y asociadas.
- **Financiación y actividades de financiación**, tales como:
  - Principales entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
  - Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
  - Beneficiarios efectivos (nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
  - Uso de instrumentos financieros derivados.
  - Principales fuentes de financiación presupuestaria y objetivos vinculados a las mismas.
- **Información financiera y presupuestaria**, tal como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidas las categorías significativas específicas del sector.
  - Prácticas de reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización a valor razonable.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquellas en áreas controvertidas o novedosas.

Los cambios significativos en la entidad con respecto a periodos anteriores pueden originar o modificar los riesgos de incorrección material.

#### 3. La selección y aplicación de políticas contables por la entidad

El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables puede comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados por la entidad para contabilizar transacciones significativas e inusuales.
- El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
- Cambios en las políticas contables de la entidad.
- Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará dichos requerimientos.

#### 4. Objetivos y estrategias, así como riesgos de gestión o negocio relacionados

La entidad desarrolla su actividad dentro de un contexto de factores sectoriales y normativos, así como de otros factores internos y externos. Para responder a dichos factores, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad definen objetivos, que constituyen los planes generales de actuación de la entidad. Las estrategias son los enfoques que utilizará la dirección para intentar alcanzar sus objetivos. Los objetivos y estrategias de la entidad pueden cambiar con el transcurso del tiempo.

**El riesgo de gestión o negocio es más amplio que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El riesgo de negocio puede surgir del cambio o de la complejidad. No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de gestión o negocio.** El riesgo de gestión o negocio puede originarse, p.e. por:

- en una entidad pública, la incertidumbre respecto de la voluntad política o de la capacidad financiera para continuar prestando el servicio en las mismas condiciones;
- el desarrollo de nuevas actuaciones o servicios que pueden resultar fallidos;

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

- situación económica o social inadecuada para sustentar una actuación o servicio; o
- defectos en un producto o servicio que pueden dar lugar a obligaciones o responsabilidades y poner en riesgo la reputación.

**El conocimiento de los riesgos de gestión o negocio a los que se enfrenta la entidad aumenta la probabilidad de identificar los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.** Sin embargo, el auditor no tiene la responsabilidad de identificar o valorar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos originan riesgos de incorrección material.

Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- Desarrollos sectoriales (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que la entidad no cuente con el personal o la especialización para hacer frente a los cambios en el sector).
- Nuevos productos y servicios (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, el aumento de las responsabilidades ligadas a los productos).
- Expansión del negocio (un riesgo de negocio potencial relacionado con ello puede ser, por ejemplo, que la demanda no haya sido estimada correctamente).
- Nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta, o un incremento de los costes).
- Requerimientos normativos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico).
- Requerimientos de financiación actuales y prospectivos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos).
- La utilización de TI (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles).
- Los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta).

**Un riesgo de gestión o negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros.** Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una reducción de la clientela puede incrementar el riesgo de incorrección material ligada a la valoración de las cuentas a cobrar. Sin embargo, ese mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento de la situación económica, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, que el auditor tiene en cuenta al valorar la idoneidad de la hipótesis de empresa en funcionamiento. En consecuencia, **el considerar si un riesgo de gestión o negocio puede originar un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad.**

En el **apartado 7** se enumeran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

Por lo general, la dirección identifica los riesgos de gestión o negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del control interno y se trata en la GPF-OCEX 1316.

En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por cuestiones relativas a la rendición de cuentas públicas e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

#### 5 Análisis y revisión de la evolución financiera de la entidad

La dirección y otras personas analizarán y revisarán aquello que consideren importante. Las mediciones del resultado, tanto externas como internas, crean presiones sobre la entidad. A su vez, estas presiones pueden llevar a la dirección a tomar medidas para mejorar los resultados o a preparar estados financieros con incorrecciones. Por ejemplo, la fijación de objetivos de déficit en la normativa de estabilidad presupuestaria puede incentivar o presionar para la ocultación de gastos o su traslado a ejercicios posteriores o la sobrevaloración de ingresos.

En consecuencia, el conocimiento del análisis de los resultados de la entidad facilita al auditor la consideración de si las presiones para alcanzar los resultados previstos pueden desencadenar actuaciones de la dirección que incrementen los riesgos de incorrección material, incluidos los que se deben a fraude. Véase GPF-OCEX 1240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude.

El análisis y revisión de la evolución financiera no es lo mismo que el seguimiento de los controles, aunque sus propósitos se pueden solapar:

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

- La medición, análisis y revisión de la evolución financiera o presupuestaria tiene como finalidad comprobar si éstos cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por el gobierno, el Ministerio de Hacienda o la U.E.).
- El seguimiento de los controles se ocupa específicamente de la eficacia del funcionamiento del control interno.

En algunos casos, los indicadores de evolución pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias en el control interno.

Ejemplos de información generada internamente utilizada por la dirección para la medición y revisión de la evolución financiera y que el auditor puede tener en cuenta, son, entre otros:

- Indicadores claves de evolución (financieros y no financieros), así como ratios, tendencias y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo de la evolución financiera entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación de la actuación de una entidad con otras de similares características.

Las mediciones internas pueden poner de manifiesto resultados o tendencias inesperados que requieren que la dirección determine su causa y adopte medidas correctoras (incluida, en algunos casos, la oportuna detección y corrección de incorrecciones). Las mediciones de resultados también pueden indicar al auditor la existencia de riesgos de incorrección de la correspondiente información en los estados financieros.

A menudo las entidades de pequeña dimensión no disponen de procesos para la medición, análisis y revisión de la evolución financiera. La indagación ante la dirección puede revelar que ésta se basa en algunos indicadores clave para evaluar la evolución financiera y adoptar medidas adecuadas. Si se confirma la falta de indicadores y valoración de resultados con la dirección de la entidad puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

#### **6. Consideraciones sobre el sector público** (*Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas, apartado 2.2.1*)

Para determinar el riesgo inherente se tendrán en cuenta, en la medida en la que sean aplicables a los objetivos de la fiscalización, los siguientes factores:

- Asociados con la estructura operativa:
  - Organización descentralizada, geográficamente dispersa.
  - Actividades o proyectos en los que participan numerosos socios.
  - Reorganizaciones.
  - Expansión a nuevas ubicaciones.
  - Objetivos mal definidos o poco realistas.
  - Ambiente de control débil.
- Debidos a circunstancias económicas o técnicas:
  - Tendencias o ratios distintas a las normales del sector.
  - Resultados intangibles o difíciles de evaluar.
  - Actividades en fase inicial o final, o afectadas por un rápido cambio tecnológico.
  - Dependencia excesiva de un proveedor.
  - Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Debidos al marco normativo:
  - Marco legal y reglamentario abundante.
  - Complejidad y heterogeneidad de las normas.
  - Normativa creada o modificada recientemente.
  - Falta de coherencia entre la normativa aplicable.
  - Restricciones presupuestarias
  - Alteración de las competencias y funciones de la entidad.
  - Nueva legislación y nuevas reglamentaciones o directivas
- Referidos a la propia organización:
  - Funciones de gestión, supervisión y control poco adecuadas.
  - División de competencias poco clara.
  - Conflictos frecuentes sobre salarios, condiciones laborales, asuntos sociales, etc.
  - Falta de rotación del personal o rotación excesiva, en particular en áreas sensibles como finanzas, contabilidad o control.
  - Personal insuficiente, falta de cualificación, experiencia o motivación.
  - Actividades muy dependientes de un reducido número de personal clave.
  - Fluctuaciones en el ritmo de trabajo y en los flujos de información.

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

- Mediciones contables que conlleven procesos complejos o criterios subjetivos.
- Utilización de sistemas informáticos obsoletos.
- Relativos a actividades o programas:
  - Complejidad de programas, actividades u operaciones.
  - Actividades que suponen la manipulación de importantes cantidades de efectivo o de bienes atractivos por su valor.
  - Gestión de ingresos.
  - Subvenciones.
  - Privatizaciones.
  - Actividades consideradas tradicionalmente proclives al fraude o corrupción.
  - Actividades extraordinarias.
  - Actividades complejas.
  - Tareas nuevas.
  - Realización de actividades urgentes.

#### 7. Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material (Anexo 2 de la NIA-ES 315)

A continuación figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de RIM. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de directivos.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Incongruencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
- Cambios en el entorno de las TI.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.
- Indicaciones de despilfarro o abusos
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.
- Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones inter-grupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo
- Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías financieras y reparación medioambiental.
- Gasto presupuestario excesivo debido a deficiencias de los controles presupuestarios
- Nuevos programas
- Nuevas fuentes de financiación
- Decisiones políticas, tales como el traslado de centros operativos, liquidación de entidades
- Incremento de las expectativas públicas
- Obtención de bienes y servicios en determinados sectores, por ejemplo la defensa
- Contratación externa de actividades públicas
- Operaciones sujetas a investigaciones especiales
- Cambios en el liderazgo político
- Asociaciones públicas y privadas

#### Anexo 2: Guía práctica- Análisis de las cuentas anuales a fiscalizar

##### 1. Análisis de las cuentas anuales a fiscalizar

El análisis del balance, de la cuenta de resultados, de la liquidación del presupuesto u otros estados auditados es un procedimiento inicial, básico, en una auditoría, y sirve para **identificar los epígrafes del balance, de la cuenta de resultados, de la ejecución presupuestaria sobre los que focalizar el esfuerzo de la auditoría.**

El análisis proporciona al auditor información sustancial para la planificación del trabajo, ya que ayuda en el proceso de identificación de los riesgos, de las transacciones y clases de transacciones significativas y de los procesos de gestión y aplicaciones informáticas con influencia en las cuentas anuales.

Para analizar las cuentas anuales de una entidad con la máxima eficacia es preciso adquirir previamente un conocimiento de carácter general de la entidad, de su organización y del entorno en el que desarrolla su actividad (ver Anexo 1), conocimiento que en las siguientes etapas irá haciéndose más profundo, especialmente en lo relativo a los sistemas contable, presupuestario y de control interno (GPF-OCEX 1316).

En las organizaciones modernas, en la medida en que su gestión se encuentra soportada por sistemas informáticos cada vez más complejos, se debe prestar la máxima atención profesional a la revisión de esos sistemas, ya que la complejidad de un sistema informatizado es un elemento esencial para determinar si es necesario o no la colaboración de un auditor informático en los trabajos de fiscalización.

El auditor debe tener en cuenta los principales acontecimientos que hayan tenido influencia sobre las cuentas de la entidad o sobre las clases de transacciones seleccionadas. Por ejemplo: la reducción de las disponibilidades presupuestarias, la apertura de un nuevo centro de producción, la introducción de una nueva aplicación informática, la migración de aplicaciones o de datos, etc.

En esta primera etapa de la auditoría se mantendrán reuniones con el personal de la entidad fiscalizada para explicarles los objetivos y alcances de la auditoría y se les hará entrega de un listado con la documentación e información solicitada, y entre ella un cuestionario inicial para que lo cumplimenten, en el que se solicita una serie de información y documentación relativa a distintos aspectos técnicos y organizativos de los sistemas de información y de control interno de la entidad.

En esta etapa se hará una **revisión analítica** de las cuentas auditadas y el **cálculo del Nivel de Importancia Relativa (NIR)**. También se realizarán las actividades que se señalan en los siguientes apartados.

##### 2. Identificación de las transacciones y de los tipos o clases de transacciones significativas

**Una vez identificadas las cuentas o los grupos de cuentas significativos, sobre las que focalizará la auditoría, el auditor identificará las transacciones que tienen un efecto significativo sobre dichas cuentas, es decir, aquellas que generan los importes o saldos que lucen en las mismas.** La ventaja de este enfoque es que excluye las clases de transacciones no significativas.

Las clases o tipos de transacciones se refieren a las derivadas de actividades de funcionamiento ordinario o de explotación (básicamente ingresos, compras de bienes y servicios, y las del personal), de inversión o de financiación. Suelen ser repetitivas y, a efectos de auditoría, los procedimientos para su gestión pueden agruparse en ciclos o procesos desde su inicio hasta la terminación.

Una vez que el auditor conoce las clases de transacciones significativas y las operaciones que las generan, se concentrará en ellas y puede proceder al análisis de riesgos en las diferentes fases del proceso de gestión en el que se producen tales operaciones.

Las transacciones no rutinarias, como las estimaciones, operaciones de consolidación, ajustes de final de ejercicio, etc. son revisadas normalmente mediante procedimientos sustantivos.

##### 3. Identificación de los procesos de gestión significativos

Las cuentas anuales de una empresa o entidad son el resultado de la agregación de múltiples actividades que se pueden agrupar en procesos, y que pueden ser muy diferentes unos de otros.

Partiendo de las clases de transacciones significativas identificadas, el auditor debe identificar los procesos de gestión significativos que influyen en sus importes o en sus saldos contables.

Un **proceso de gestión** (o proceso de negocio) consiste en una serie de actividades, operaciones o funciones (manuales, semiautomáticas o automatizadas) realizadas por una entidad, que sirven para llevar a cabo su misión y desarrollar su actividad (la elaboración de productos o el suministro de servicios) o el tratamiento de la información.

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

Un proceso tiene un punto de inicio y otro de finalización claros y generalmente intervienen varios departamentos de la entidad. Pueden clasificarse en tres grupos:

- Procesos relacionados con la **actividad principal** de la entidad: gestión de subvenciones, gestión de historias médicas, matriculación universitaria, compras, ventas, etc.
- Procesos **financieros**: cobros, pagos, nóminas, etc.
- Procesos **de apoyo**: que agrupan todas las funciones de apoyo a la puesta en marcha y a la explotación de los procesos operativos: gestión de recursos humanos, mantenimiento de inventario de inmovilizado, contabilidad, etc.

Por **procesos de gestión significativos**, a los efectos de la auditoría, se entiende los principales procesos que tienen una influencia directa sobre el flujo de tratamiento contable y la formación o valoración de componentes significativos de las cuentas anuales. El concepto de materialidad puede ayudar al auditor a determinar qué componentes de las cuentas y que aplicaciones relacionadas son significativas para los objetivos de la auditoría.

Si existieran debilidades de control en los procesos de gestión significativos podría cuestionarse la fiabilidad de las cuentas anuales. Por ello resulta indispensable la identificación minuciosa de los procesos de gestión significativos y de los flujos de procesamiento de datos para poder identificar y valorar los riesgos en el seno de cada uno de ellos. Es decir, se debe:

- Identificar los flujos de datos. Es necesario tener una visión global de la circulación de los datos a lo largo de todo el proceso o procesos analizados, desde su captura inicial, tratamiento, hasta su archivo final. Esto incluye la identificación de las bases de datos que intervienen y las operaciones que se realizan para transferir los datos procesados de una base de datos a otra.
- Identificar los riesgos existentes.
- Identificar los controles. A lo largo del flujo de los datos a través del proceso se establecen una serie de controles sobre la validez, integridad, exactitud, confidencialidad y disponibilidad de los datos.
- Revisar pistas de auditoría (trazabilidad). La finalidad es localizar una información o un dato a partir de otro, resultante de una aplicación informática lógica y físicamente alejada. Así, es posible por ejemplo, a partir del saldo de una cuenta del balance o de una partida presupuestaria, obtener un detalle de sus movimientos, y de cada uno de éstos el apunte contable realizado y la referencia a los documentos que originaron el movimiento contable. La ausencia de pistas de auditoría es una debilidad del control interno.

Para comprender mejor la actividad de la entidad es conveniente desagregar los procesos complejos en subprocesos (un **subproceso** o función es un subconjunto de actividades o tareas, realizadas por un empleado o funcionario para llevar a cabo sus responsabilidades, que producen un resultado u output).

Veamos dos ejemplos:

<u>Proceso</u>	<u>Subprocesos</u>
<b>Gastos de personal</b>	Presupuestación Gestión de puestos (RPT) Gestión de personas Elaboración de la nómina Pago nómina Contabilización
<b>Concesión de subvenciones</b>	Inicio Instrucción Finalización Pago

El análisis a realizar se extiende, tanto al proceso contable mismo como al proceso puntual de cierre de las cuentas anuales; a procesos de gestión complejos como el de impuestos-recaudación o ventas-facturación, que tienen influencia tanto en el flujo financiero como en el de mercancías (en este caso varias cuentas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y de la liquidación del presupuesto tienen el mismo proceso como fuente u origen de sus datos); y a los procesos de apoyo, como por ejemplo los del área de recursos humanos.

Los procesos que están interrelacionados y afectan a un grupo de transacciones y cuentas pueden agruparse en ciclos. Agrupar los procesos y aplicaciones de gestión en ciclos puede ayudar al auditor a documentar la auditoría y a diseñar procedimientos que sean eficaces, eficientes y relevantes para los objetivos de la auditoría.

Los procesos pueden ser representados de forma gráfica mediante flujogramas.

Al realizar este análisis se debe aprovechar la documentación descriptiva de los procesos de gestión que exista en la empresa o entidad auditada. Normalmente esta documentación se centra en las actividades y es preciso completarla para

### GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

---

cada etapa del proceso con las entradas de datos, los tratamientos de datos y los resultados, así como los roles de los distintos agentes que intervienen.

En general, la documentación de la entidad no señalará los riesgos de los procesos, ni los controles clave, que deberán ser identificados y documentados por el auditor en una fase posterior, al analizar los controles de las aplicaciones.

Comprender la actividad y el funcionamiento de la entidad y de los principales procesos de gestión, incluye entender cómo se emplean las aplicaciones informáticas para soportar los procesos de gestión, ya que varía de una entidad a otra.

#### 4. Identificación de las aplicaciones de gestión significativas

Una aplicación de gestión es una combinación de hardware y software usada para procesar información de la actividad de la entidad y puede dar soporte a uno o varios procesos de gestión; esas aplicaciones informáticas pueden tener una mayor o menor complejidad y grado de integración, según los casos.

La automatización e integración de las distintas fases de los procesos de gestión y de numerosos controles internos en un sistema de información **plantea riesgos inherentes adicionales**. Pueden presentarse, por ejemplo, dificultades para implementar una adecuada segregación de funciones; también si el nivel de integración es muy elevado y los datos se procesan en tiempo real o si se aplica el principio de “entrada única de datos”, se generarán procesos y registros automáticos de transacciones que provocarán que pueda ser imposible que existan controles humanos.

Las aplicaciones de gestión integradas, en particular los ERP, condicionan profundamente la manera de trabajar y determinan la forma en la que se hacen los intercambios entre los distintos agentes que intervienen en un proceso de gestión, contribuyendo a la estructuración de los procesos.

La identificación de las aplicaciones de gestión significativas para los propósitos de la auditoría financiera, el análisis de sus características y de sus interfaces, se debe hacer lo antes posible, ya que esta información permitirá definir de forma detallada el diseño, alcance y la extensión de las pruebas de auditoría, el grado de participación requerido del auditor informático y la elaboración de los programas de auditoría.

Por lo general se considerará que una aplicación es significativa, a los efectos de la auditoría financiera, cuando soporte un proceso de gestión significativo, tal como se ha definido en el apartado 3 anterior, si procesa transacciones agregadas superiores al nivel de importancia relativa fijado en la memoria de planificación o si respalda un saldo contable significativo de las cuentas anuales auditadas.

El auditor también puede identificar aplicaciones como significativas basándose en consideraciones cualitativas. Por ejemplo, sistemas que respaldan la planificación financiera, los informes de gestión y actividades presupuestarias; sistemas que gestionan y proporcionan datos e información de costes; y sistemas que gestionan aspectos relacionados con el cumplimiento de la legalidad (contratación, subvenciones, etc.).

El sistema de información financiera de una entidad puede ser visto como una serie de agrupamientos lógicos de transacciones y actividades relacionadas y generalmente comprende varias aplicaciones informáticas. Cada partida presupuestaria o cuenta significativa puede estar afectada o influida por inputs de una o varias aplicaciones (origen de cargos y abonos).

El auditor basándose en: a) la información obtenida mediante los cuestionarios, b) entrevistas mantenidas con el personal de la entidad, c) experiencia de años precedentes y d) el análisis de las cuentas anuales junto con otra información obtenida en las etapas iniciales del trabajo, determinará las aplicaciones informáticas que son la fuente para la formación de las cuentas anuales.

Por ejemplo, las aplicaciones que contienen registros auxiliares de las cuentas a cobrar, inmovilizado y cuentas a pagar, por lo general ofrecen información detallada para pruebas y respaldo para los saldos de los libros mayores, si se llevan a cabo unos controles adecuados (por ejemplo: reconciliaciones).

Cuando una cuenta significativa tiene más de una fuente de información financiera, el auditor debe considerar las distintas fuentes y determinar cuál de ellas es más apropiado utilizar para los propósitos de la auditoría financiera. El auditor debe evaluar la probabilidad de que se produzcan incorrecciones y los procedimientos de auditoría que se pueden aplicar al elegir la fuente que va a utilizar.

El auditor debe obtener un conocimiento suficiente de los sistemas de información relevantes para la información financiera para entender el diseño de los procesos. Debe obtener y revisar documentación, como pueden ser documentos de diseño, proyectos, procedimientos de los procesos de gestión, manuales de usuario, etc. Debe también entrevistarse con el personal con conocimientos a fin de obtener una comprensión general de cada aplicación de gestión significativa para los objetivos de la auditoría.

**GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno**

Será útil completar una tabla resumen con la información que se muestra la tabla siguiente:

Cuentas anuales		Aplicaciones				Bases de datos		Sistemas operativo		Plataforma hardware
Epígrafe	Importe (Mill. euros)	Proceso	Aplicación utilizada	Tipo de aplicación	Responsable	Versión	Administrador	Versión	Responsable	

En esta tabla se intentará relacionar las principales cuentas o epígrafes de las cuentas anuales con su correspondiente proceso de gestión, con las aplicaciones de gestión que lo soportan y otros datos relacionados.

Después de identificar las aplicaciones significativas, debe obtenerse un conocimiento suficiente de las mismas y de los procedimientos (incluyendo los componentes del control interno) mediante los cuales las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas y presentadas desde el momento en que acontecen hasta que son incluidas en las cuentas anuales y **documentar** las principales características de cada aplicación significativa.

Alcanzar una adecuada comprensión es fundamental para poder valorar el riesgo del sistema de información, comprender los controles de aplicación, así como desarrollar los procedimientos de auditoría pertinentes.

**5. Identificar las principales interfaces**

Un análisis completo de un sistema de información debe tener en cuenta tanto las aplicaciones de gestión como las interfaces.

**Una interfaz es una conexión entre dos dispositivos, aplicaciones o sistemas de origen y destino, mediante la que se intercambia información.** También se utiliza este término para referirse a la parte de un programa que interactúa con el usuario (la interfaz de usuario), pero este aspecto no interesa en este momento.

El objetivo de esta etapa de la auditoría es comprender los flujos de información y de datos entre distintas funciones, aplicaciones o sistemas, no solo electrónicos sino también manuales. Las interfaces entre aplicaciones y entre bases de datos requieren una atención especial, en particular las relacionadas con aquellas aplicaciones significativas con impacto en las cuentas anuales.

Los entornos TI complejos generalmente requieren interfaces complejas para integrar sus aplicaciones de gestión críticas. Incluso los sistemas ERP muy integrados a menudo requieren complicadas interfaces para otras aplicaciones distribuidas.

Las interfaces suelen ser gestionadas con tecnología middleware, que actúa como un elemento central de comunicación y coordinación para las interfaces. Pueden residir en los mismos sistemas que comunican o en otros diferentes.

En una interfaz, las intervenciones del usuario pueden ser muy variadas:

- integración o exportación de un fichero con descripción del formato de entrada o salida (estos casos más que interfaces, son ficheros de intercambio).
- Desencadenamiento manual de un proceso automático
- Simple verificación del tratamiento de las excepciones o de los rechazos de la interfaz

Las interfaces como mínimo mueven información de un sistema a otro, pero también pueden ser responsables de cálculos o de modificar datos de acuerdo con algún algoritmo.

**Las interfaces siempre son unidireccionales, nunca bidireccionales.**

Dado que las interfaces juegan un importante papel en el procesamiento de las transacciones, siempre deben considerarse en el plan de la auditoría. Debe tenerse presente que su mal funcionamiento puede afectar a todo el sistema, lo que representa un riesgo a considerar.

Se deben evaluar los **riesgos de interfaz** (pérdida de datos por interrupción de las comunicaciones, duplicación de datos en el sistema de destino, actualización del sistema de destino con datos de un período incorrecto, etc) y los controles establecidos para mitigarlos.

Los **controles de interfaz** pueden ser manuales (p.e. mediante reconciliaciones manuales) o estar automatizados (los datos de ambos sistemas se concilian automáticamente).

**Anexo 3: Documentar la reunión del equipo de auditoría para discutir sobre los RIM**

En las etapas iniciales de la planificación debe celebrarse una reunión del auditor responsable del trabajo con los técnicos y ayudantes de auditoría que formen parte del equipo. Si ha habido rotación del equipo, también participará el auditor y el técnico responsables de la fiscalización anterior.

Para cada RIM que se identifique en la reunión, el auditor describirá “qué puede ir mal”. Cuanto más específica sea la respuesta a “qué puede ir mal”, más sencillo será valorar el riesgo y responder al mismo. Por ejemplo, en lugar de señalar “Los gestores pueden manipular estimaciones significativas” como un riesgo, será más útil señalar que “Los gestores pueden manipular los resultados mediante cálculos que subestiman las subvenciones imputables al periodo”.

Se comentará también la posible existencia de controles que mitiguen los riesgos identificados, que requerirán ser revisados en la auditoría.

Se debe estar atento a los riesgos específicos y particulares de la entidad auditada, que pueden requerir una adaptación de los procedimientos de auditoría. Cada RIM requiere su consideración de auditoría.

Reunión del equipo de auditoría para discutir sobre los RIM			
Entidad:		Fecha CCAA:	

Hemos mantenido una reunión formal del equipo de auditoría para analizar la posibilidad de que puedan existir incorrecciones materiales en las cuentas auditadas debidas a errores, irregularidades o incumplimientos.

Fecha de la reunión: \_\_\_\_\_

Participantes:

Auditor	
Técnico	
Ayudante	

Hemos comentado lo siguiente:

- a. La necesidad de que por todos los miembros del equipo se haga énfasis en el escepticismo profesional, de forma que se efectúe una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, tal como requieren las normas de auditoría (en particular la GPF-OCEX 1240).
- b. Diversos aspectos críticos, en particular:
  - Objetivos y alcance de la fiscalización.
  - Áreas de riesgo.
  - Criterios contables y/o procedimientos atípicos o particulares utilizados por la entidad.
  - Saldos contables y clases de transacciones; presentación y desgloses de las cuentas anuales que sean significativos; los sistemas de control relacionados.
  - NIR en la planificación y ejecución del trabajo, error tolerable y alcance de los ajustes.
  - Alcance de las pruebas.

*(Esta lista se modificará y adaptará a lo comentado en la reunión según las circunstancias de cada entidad)*
- c. Cómo y dónde pueden verse afectadas por errores las cuentas anuales de forma significativa.  
*(Se señalarán los casos posibles comentados o se indicará que no se ve riesgo)*
- d. Cómo y dónde pueden verse afectadas las cuentas anuales de forma significativa por fraude (relacionadas con la apropiación indebida o utilización irregular de activos) o incumplimientos.  
*(Se señalarán los casos posibles comentados o se indicará que no se ve riesgo)*
- e. Factores externos o internos, conocidos, que afectan a la entidad y que pueden: 1) crear incentivos/presión para cometer fraude, 2) proporcionar la oportunidad para realizarlo y 3) revelar actitudes o justificaciones de que el fraude es un comportamiento aceptable.
- f. Cómo podrían realizarse y ocultarse situaciones de formulación fraudulenta de las cuentas (por ejemplo capitalizando gastos de explotación en el inmovilizado).
- g. Cómo podría realizarse una apropiación indebida.
- h. El riesgo de que la dirección eluda los controles internos.
- i. Con qué procedimientos de auditoría se puede responder mejor a los riesgos anteriores.
- j. Otros asuntos

Como resultado de la discusión de los asuntos anteriores, hemos identificado RIM que han sido resumidos en \_\_\_ / no hemos identificado RIM.

Anexo 4: Flujograma de una auditoría

