NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO

(NIA-ES 315 adaptada para su aplicación al Sector Público Español, NIA-ES-SP 1315, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

CONTENIDO

La Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES-SP) 1315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, "Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español".

Introducción

No es infrecuente que en el Sector Público, y sobre una misma entidad y un mismo periodo, o sobre entidades muy relacionadas operacionalmente o periodos próximos, se lleven a cabo trabajos de control financiero permanente, de auditoría operativa o de cumplimiento, fiscalizaciones previas o posteriores o informes generales o de seguimiento, tanto de órganos de control pertenecientes a la misma organización del auditor público como de otros órganos de control externo. Teniendo en cuenta toda esta actividad, el auditor público deberá tener presente al tiempo de realizar el análisis de los riesgos previsto en la presente NIA-ES-SP toda la información previa existente, incluso en su caso la judicial, sobre la entidad auditada o relacionada con esta que pueda afectar al periodo sometido a auditoría, por estar disponible para dicho periodo o para otros próximos a él.

Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

Fecha de entrada en vigor

2. *Apartado suprimido*

Objetivo

3. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros 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 a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

4. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Afirmaciones: manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.

A efectos de lo dispuesto en esta definición, las manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros.

(b) Riesgo de negocio: 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.

(c) 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.

(d) 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 los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos.

(e) Riesgo significativo: riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

5. 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 los estados financieros 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. (Ref.: Apartados A1-A5)

6. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes:

   (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. (Ref.: Apartado A6)

   (b) Procedimientos analíticos. (Ref.: Apartados A7-A10)

   (c) Observación e inspección. (Ref.: Apartado A11)

7. El auditor considerará si la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad de la entidad auditada realizada por el auditor es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

Con carácter general, en el Sector Público no resulta aplicable la evaluación de la aceptación y continuidad de una entidad auditada, puesto que la auditoría pública normalmente se ejecuta en virtud de una competencia legalmente establecida, sin embargo, la información que se allega como consecuencia de la aplicación de los procedimientos derivados de dicha tarea, que recoge la NIA-ES-SP 1220, puede ser útil para identificar el riesgo de incorrección material. Por otra parte, tal y como se indicaba en la nota de inicio de esta NIA-ES-SP, considerando la diversidad de trabajos de control que en algunas organizaciones del Sector Público se lleva a efecto por los diferentes órganos de control, podría ser relevante la consideración de la información obtenida como fuente de información evaluable en la auditoría de cuentas a los efectos de determinar los riesgos iniciales existentes con anterioridad a la planificación de la auditoría.

8. Si el responsable del trabajo ha realizado otros trabajos para la entidad, considerará si la información obtenida es relevante para identificar riesgos de incorrección material.

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

con la 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. (Ref.: Apartados A12-A13)

10. El responsable del trabajo y otros miembros clave del equipo 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. El responsable del trabajo determinará las cuestiones que deben ser comunicadas a los miembros del equipo que no participaron en la discusión. (Ref.: Apartados A14-A16)

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

La entidad y su entorno

11. El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente:

(a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartados A17-A22)

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

(i) sus operaciones;
(ii) sus estructuras de gobierno y propiedad;
(iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y
(iv) 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. (Ref.: Apartados A23- A27)

(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. (Ref.: Apartado A28)

(d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A29-A35)

(e) La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad. (Ref.: Apartados A36-A41)

En el Sector Público puede ser necesario también el conocimiento de obligaciones por parte de la entidad auditada de reportes o informaciones específicas sobre control interno, sobre cumplimientos de la legalidad, cumplimientos presupuestarios, de operaciones de transferencias de fondos entre entidades o Administraciones Públicas, tales como subvenciones o fondos europeos, rendición de cuentas como parte integrante de unidades superiores, como por ejemplo la Cuenta General del Estado, etc.

El control interno de la entidad

12. 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. 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. (Ref.: Apartados A42-

A65)

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes

13. Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad. (Ref.: Apartados A66-A68)

Componentes del control interno

Entorno de control

14. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:

    (a) 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

    (b) 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. (Ref.: Apartados A69-A78)

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

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

    (a) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera;

    (b) la estimación de la significatividad 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. (Ref.: Apartado A79)

16. 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.

17. 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. (Ref.: Apartado A80).

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

18. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio 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 al libro mayor 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 al libro mayor; 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. (Ref.: Apartados A81-A85)

19. 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: (Ref.: Apartados A86-A87)

    (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.

Actividades de control relevantes para la auditoría

20. El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. 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. (Ref.: Apartados A88-A94)

21. 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. (Ref.: Apartados A95-A97)

Seguimiento de los controles

22. 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. (Ref.: Apartados A98-A100)

23. Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna[1], el auditor, con el fin de determinar si la

[1] El término "función de auditoría interna" se define en la NIA-ES-SP 1610, "Utilización del trabajo de los auditores internos", apartado

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. (Ref.: Apartados A101-A103)

24. 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. (Ref.: Apartado A104)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

25. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:

(a) los estados financieros; y (Ref.: Apartados A105-A108)

(b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref.: Apartados A109-A113) que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

26. Con esta finalidad, el auditor:

(a) 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; (Ref.: Apartados A114-A115)

(b) 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;

(c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y (Ref.: Apartados A116-A118)

(d) 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.

Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría

27. Como parte de la valoración del riesgo descrita en el apartado 25, 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.

28. Para juzgar los riesgos que son significativos, el auditor considerará, al menos, lo siguiente:

(a) si se trata de un riesgo de fraude;

(b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;

7(a) como: "Actividad de evaluación establecida o prestada a la entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno."

(c) la complejidad de las transacciones;

(d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;

(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. (Ref.: Apartados A119-A123)

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. (Ref.: Apartados A124-A126)

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

30. 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. (Ref.: Apartados A127-A129)

Revisión de la valoración del riesgo

31. 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. (Ref.: Apartado A130)

Documentación

32. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[2]:

(a) los resultados de la discusión entre el equipo del trabajo, cuando lo requiera el apartado 10, 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, detallados en el apartado 11, así como de cada uno de los componentes del control interno enumerados en los apartados 14-24; 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 25; 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 27-30. (Ref.: Apartados A131-A134)

[2] NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartado 5)

A1. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad (denominado en lo sucesivo "conocimiento de la entidad"), es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. El conocimiento 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-SP 1320[3];
- 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 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.

A2. 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. 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.

A3. El auditor aplica su juicio profesional para determinar el grado de conocimiento necesario. La principal consideración del auditor es determinar si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar los objetivos establecidos en la presente NIA-ES-SP. El grado de conocimiento general de la entidad que se requiere al auditor es inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A4. Los riesgos que deben ser valorados incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude, y ambos se tratan en la presente NIA-ES-SP. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal que la NIA-ES-SP 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 debida a fraude[4].

[3] NIA-ES-SP 1320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría".

[4] NIA-ES-SP 1240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartados 12-24.

A5. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 6 para la obtención del conocimiento de la entidad (véanse los apartados 11-24), 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:

- La revisión de información obtenida de fuentes externas, tales como revistas de negocios y económicas, informes de analistas, de entidades bancarias o de agencias de calificación, o bien de publicaciones regulatorias o financieras.

- La realización de indagaciones entre los asesores jurídicos externos o entre los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 6(a))

A6. 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 de la entidad y entre otros empleados con diferentes niveles de autoridad. 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 auditoría interna pueden proporcionar información acerca de los procedimientos de 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, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.

- Las indagaciones entre el personal de los departamentos de mercadotecnia o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias de marketing de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con las entidades auditadas.

Procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 6(b))

A7. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de 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 aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos.

A8. 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.

A9. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A10. Algunas entidades de pequeña dimensión pueden no disponer de información financiera 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.

Observación e inspección (Ref.: Apartado 6(c))

A11. 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).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.

Información obtenida en periodos anteriores (Ref.: Apartado 9)

A12. 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.

A13. Si el auditor tiene intención de utilizar la información obtenida en periodos anteriores para los

fines de la auditoría actual, determinará si sigue siendo relevante. Esto se debe a que los cambios en el entorno de control, por ejemplo, pueden afectar a la relevancia de la información obtenida en el ejercicio anterior. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes.

Discusión entre los miembros del equipo del trabajo (Ref.: Apartado 10)

A14. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo sobre la probabilidad de que en los estados financieros de la entidad existan incorrecciones materiales:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del trabajo con más experiencia, incluido el responsable del trabajo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad.

- Permite a los miembros del equipo del trabajo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude o error y sobre su posible localización.

- Facilita a los miembros del equipo del trabajo 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, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.

- Proporciona una base para que los miembros del equipo del trabajo 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.

La NIA-ES-SP 1240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales en relación con la discusión entre los miembros del equipo del trabajo sobre los riesgos de fraude[5].

A15. No siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del trabajo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El responsable del trabajo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del trabajo, incluidos, si se considera adecuado, los especialistas y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del trabajo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el responsable del trabajo.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A16. Numerosas auditorías pequeñas las lleva a cabo en su totalidad el responsable del trabajo (*palabras suprimidas por aplicación al Sector Público*). En estas situaciones, el responsable del trabajo, que ha desarrollado personalmente la planificación de la auditoría, tiene la responsabilidad de considerar la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno

[5] NIA-ES-SP 1240, apartado 15.

La entidad y su entorno

Factores sectoriales y normativos y otros factores externos (Ref.: Apartado 11(a))

Factores sectoriales

A17. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar incluyen:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

A18. 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 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 del trabajo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes[6].

Factores normativos

A19. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. 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 en el caso de un sector regulado.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Régimen fiscal (societario y otro).
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, 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.

A20. La NIA-ES-SP 1250 incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera[7].

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A21.

En el caso de la auditoría de entidades del Sector Público, las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones pueden afectar a las operaciones de la entidad. Es indispensable considerar estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

[6] NIA-ES-SP 1220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", apartado 14.
[7] NIA-SE-SP 1250. "Consideraciones de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros", apartado 12.

En tal sentido en el anexo a esta NIA-ES-SP se han incluido algunos puntos específicos del Sector Público.

Otros factores externos

A22. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar están las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Naturaleza de la entidad (Ref.: Apartado 11(b))

A23. 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. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial.

- La forma de control y las relaciones entre los miembros de la entidad auditada y otras personas o entidades. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas y contabilizadas. La NIA-ES-SP 1550[8] establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

A24. 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, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
  - Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
  - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
  - Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
  - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
  - Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
  - Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
  - Transacciones con partes vinculadas.
- Inversiones y actividades de inversión, tales como:

[8] NIA-ES-SP 1550, "Partes vinculadas"

- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades no consolidadas, incluidas sociedades, negocios conjuntos y entidades con cometido especial.

- 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.
- Información financiera, tal como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidas las categorías significativas específicas del sector (por ejemplo, préstamos e inversiones en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Prácticas de reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización a valor razonable.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de pagos en acciones).

A25. Los cambios significativos en la entidad con respecto a periodos anteriores pueden originar o modificar los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

Las entidades con cometido especial son conocidas también como entidades de propósito especial.

A26. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como por ejemplo llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, otro tipo de sociedad, un fideicomiso o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA-ES-SP 1550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad[9].

[9] NIA-ES-SP 1550, apartado A7.

A27. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser considerada consolidable. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

Por lo que al Sector Público se refiere, estas entidades de propósito especial se suelen denominar Consorcios o Fondos sin personalidad jurídica. Con carácter general, son organizaciones que se pueden asignar a una Administración Pública o a otra, en función de unas reglas establecidas en las propias normas de creación, de igual forma se establece su régimen jurídico y los criterios para su establecimiento, funcionamiento o extinción.

La selección y aplicación de políticas contables por la entidad (Ref.: Apartado 11(c))

A28. 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.

Objetivos y estrategias, así como riesgos de negocio relacionados (Ref.: Apartado 11(d))

A29. La entidad desarrolla su actividad dentro de un contexto de factores sectoriales y regulatorios, 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 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.

A30. El riesgo de 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 negocio. El riesgo de negocio puede originarse, por ejemplo, por:

- el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
- un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
- defectos en un producto o servicio que pueden dar lugar a obligaciones y poner en riesgo la reputación.

A31. El conocimiento de los riesgos de 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.

A32. 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).

A33. Un riesgo de 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 negocio puede originar un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el anexo 2 se enumeran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

A34. Por lo general, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del control interno y se trata en el apartado 15 y en los apartados A79-A80.

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A35.

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.

Medición y revisión de la evolución financiera de la entidad (Ref.: Apartado 11(e))

A36. La dirección y otras personas medirán 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. En consecuencia, el conocimiento de las mediciones del resultado 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 la NIA-ES-SP 1240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude.

A37. La medición y revisión de la evolución financiera no es lo mismo que el seguimiento de los controles (que se trata como componente del control interno en los apartados A98-A104), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión de la evolución financiera tiene como finalidad comprobar si éstos cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- El seguimiento de los controles se ocupa específicamente de la eficacia del funcionamiento del control interno.

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

A38. 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 los de la competencia.

A39. Terceros externos a la entidad también pueden medir y revisar su evolución financiera. Por ejemplo, tanto la información externa como los informes de los analistas y de las agencias de calificación crediticia pueden constituir información útil para el auditor. Dichos informes se pueden a menudo obtener de la entidad auditada.

A40. 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. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector. Dicha información, en especial si se combina con otros factores, como bonos o incentivos basados en los resultados, puede indicar un riesgo potencial de sesgo de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. A menudo las entidades de pequeña dimensión no disponen de procesos para la medición 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 dicha

indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

El control interno de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A42. 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.

A43. La guía de aplicación siguiente relativa al control interno se divide en cuatro 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.

Naturaleza general y características del control interno

Finalidad del control interno

A44. El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan la consecución de cualquiera de los objetivos de la entidad referidos a:

- la fiabilidad de la información financiera de la entidad;
- la eficacia y eficiencia de sus operaciones; y
- el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

La manera en que se diseña, implementa y mantiene el control interno varía según la dimensión y la complejidad de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A45. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen medios menos estructurados, así como procesos y procedimientos más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Limitaciones del control interno

A46. 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 en el caso de que la información producida para los fines del control interno (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

A47. 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, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de

la entidad, lo que puede dar lugar a un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de un programa informático diseñados para identificar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

A48. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A49. 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 dirigida por el gestor individual es posible que *(palabra suprimida)* 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.

A50. Por otro lado, el gestor individual puede tener más posibilidades de eludir los controles porque el sistema de control interno está menos estructurado. El auditor tiene en cuenta lo anterior en la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

División del control interno en componentes

A51. La división del control interno en los cinco componentes siguientes, a efectos de las NIA-ES-SP, 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.

(a) el entorno de control;

(b) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(c) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación;

(d) actividades de control; y

(e) 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. Los auditores pueden utilizar una terminología o marcos distintos de los que se utilizan en la presente NIA-ES-SP para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA-ES-SP.

A52. En los apartados A69-A104 se recoge la guía de aplicación relativa a los cinco componentes del control interno y su relación con la auditoría de estados financieros. En el anexo 1 se proporciona una explicación adicional de dichos componentes del control interno.

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

A53. 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.

A54. 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.

A55. 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;

A56. 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.
- 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.

A57. 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.

A58. 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.

A59. 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.

Controles relevantes para la auditoría.

A60. 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 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.

A61. 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:

- Importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y 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.

A62. 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.

A63. 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.

A64. 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), 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 procesos de negocio, 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

A65.

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 o de procedimiento específico. Los auditores del Sector Público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su revisión del control interno sea más amplia y detallada.

Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes (Ref.: Apartado 13)

A66. 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.

A67. Los procedimientos de valoración del riesgo 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.
- 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.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A68. 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 otros momentos del periodo que comprende la auditoría. Sin embargo, debido a la congruencia inherente al procesamiento por medio de TI (véase el apartado A55), 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 controles tales como los controles sobre cambios en los programas. En la NIA-ES-SP 1330 se describen las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles[10].

Componentes del control interno – Entorno de control (Ref.: Apartado 14)

A69. 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.

A70. Entre los elementos del entorno de control que pueden ser relevantes para la obtención de su conocimiento están los siguientes:

(a) La comunicación y la 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.

(b) Compromiso con la competencia. 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. 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) La filosofía y el estilo operativo de la dirección. Características tales como:

[10] NIA-ES-SP 1330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

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

(f) Asignación de autoridad y de 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.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos. Las políticas y prácticas relacionadas, por ejemplo, con la selección, orientación, formación, evaluación, tutoría, promoción, compensación y actuaciones correctoras.

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

A71. 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 empresariales 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.

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

A72. 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, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. 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 de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A73. 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.

A74. 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 NIA-ES-SP 1330, el entorno de control también influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores[11].

A75. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A76. 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, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el gestor individual cuando no existen otros (*palabra suprimida*). La naturaleza del entorno de control puede influir también en la significatividad, o en la ausencia, de otros controles. Por ejemplo, la participación activa del gestor individual 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.

A77. 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.

A78. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del gestor individual son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad de pequeña dimensión.

Componentes del control interno – El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref.: Apartado 15)

A79. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref.: Apartado 17)

A80. 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 el negocio. Sin embargo, independientemente de las circunstancias, sigue siendo necesario indagar sobre los riesgos identificados y el modo en que la dirección les da respuesta.

[11] NIA-ES-SP 1330, apartados A2-A3.

Componentes del control interno – El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación.

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera y la comunicación (Ref.: Apartado 18).

A81. 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 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 evitación 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.

Asientos en el libro diario

A82 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.

A83. 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 libros mayores 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.

Procesos de negocio relacionados

A84. Los procesos de negocio de una entidad son las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la 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 negocio 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A85. 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.

Comunicación (Ref.: Apartado 19)

A86. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A87. 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.

Componentes del control interno – Actividades de control (Ref.: Apartado 20)

A88. 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. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relacionadas con lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones de actuación.
- Proceso de la información.
- Controles físicos.
- Segregación de funciones.

A89. Las actividades de control relevantes para la auditoría son:

- aquellas que es necesario tratar como tales, al ser actividades de control relacionadas con riesgos significativos y aquellas que están relacionadas con riesgos para los cuales aplicar solo procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada, como requieren los apartados 29 y 30, respectivamente; o

- las que, a juicio del auditor, se consideran relevantes.

A90. 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.

A91. 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.

A92. 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.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A93. 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.

A94. Las actividades de control relevantes para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión probablemente estarán relacionadas con los ciclos de las principales transacciones tales como ingresos ordinarios, compras y gastos de personal.

Riesgos derivados de las TI (Ref.: Apartado 21)

A95. 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.

A96. Los controles generales de las TI 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 generalmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Centros de datos y operaciones de redes.

- Adquisición, reposición y mantenimiento de software de sistemas.

- Cambios en los programas.
- Seguridad de accesos.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones.

Se implementan por lo general para tratar los riesgos mencionados en el apartado A56 anterior.

A97. Los controles de aplicaciones son procedimientos manuales o automatizados que normalmente operan a nivel de procesos del negocio y que se aplican al procesamiento de las transacciones mediante aplicaciones 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. Como ejemplos pueden citarse los filtros de datos de entrada y de secuencias numéricas con un seguimiento manual de los informes de excepciones o la corrección en el punto de entrada de datos.

Componentes del control interno – Seguimiento de los controles (Ref.: Apartado 22)

A98. 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.

A99 Las actividades de seguimiento por la dirección pueden incluir la utilización de información procedente de comunicaciones de terceros externos tales como quejas de clientes y comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A100. El seguimiento del control por la dirección a menudo se consigue estrechando la participación de la dirección o del gestor individual 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.

Funciones de auditoría interna (Ref.: Apartado 23)

A101. 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-SP 1610.

A102. 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.

A103. 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.

Fuentes de información (Ref.: Apartado 24)

A104. 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, 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 como parte del conocimiento por el auditor de las actividades de seguimiento de la entidad como componente del control interno.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref.: Apartado 25(a))

A105. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A106. Los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, deficiencias tales como la incompetencia de la dirección pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

A107. El conocimiento del control interno por parte del auditor puede generar dudas sobre la posibilidad de auditar los estados financieros de una entidad. Por ejemplo:

- Las reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad pueden ser tan graves que lleven al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente unos estados financieros incorrectos es tal que no se puede realizar una auditoría.

- Las reservas acerca del estado y la fiabilidad de los registros de una entidad pueden llevar al auditor a la conclusión de que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A108. La NIA-ES-SP 1705 R[12] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si

[12] NIA-ES-SP 1705 R, "opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al trabajo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Con respecto a la renuncia, en el Sector Público la condición de auditor se entronca en la propia legalidad y se concreta en una estructura competencial irrenunciable.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 25(b))

A109. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar deben tenerse en cuenta, ya que ello facilita de manera directa la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones que son necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, el auditor puede llegar a la conclusión de que los riesgos identificados se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas afirmaciones.

La utilización de afirmaciones

A110. Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros y de la correspondiente información a revelar.

Véase nota aclaratoria al apartado 4.a) de esta Norma.

A111. Las afirmaciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías siguientes y pueden adoptar las siguientes formas:

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría.

(i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
(ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
(iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.
(iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
(v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(b) Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo:

(i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
(ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
(iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
(iv) Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.

(c) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:

(i) Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
(ii) Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
(iii) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
(iv) Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.

A112. El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se han descrito anteriormente o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos anteriormente hayan sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre transacciones y hechos con las afirmaciones sobre saldos contables.

Consideraciones específicas para entidades del Sector Público

A113.

Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del Sector Público, además de las mencionadas en el apartado A111, la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, presupuestarias, financieras o de otro tipo de derecho público. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

Proceso de identificación de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 26(a))

A114. La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. La valoración del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse.

A115. En el anexo 2 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

Relación entre los controles y las afirmaciones (Ref.: Apartado 26(c))

A116. Al realizar las valoraciones del riesgo, el auditor puede identificar los controles que pueden prevenir, o detectar y corregir, una incorrección material contenida en afirmaciones específicas. Por lo general es útil obtener conocimiento de los controles y relacionarlos con afirmaciones en el contexto de los procesos y sistemas en los que existen, ya que las actividades de control, por sí mismas, específicas a menudo no sirven para responder a un riesgo. Con frecuencia, sólo múltiples actividades de control, junto con otros componentes de control interno, serán suficientes para responder a un riesgo.

A117. En cambio, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico sobre una afirmación determinada incorporada en determinados tipos de transacciones o saldos contables. Por ejemplo, las actividades de control que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A118. Los controles pueden estar relacionados directa o indirectamente con una afirmación. Cuanto más indirecta sea la relación, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en dicha afirmación. Por ejemplo, la revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región, normalmente sólo está indirectamente

relacionada con la afirmación de integridad de los ingresos ordinarios por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para reducir los riesgos de dicha afirmación que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

Riesgos significativos

Identificación de riesgos significativos (Ref.: Apartado 28)

A119. Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones significativas no rutinarias o con otras cuestiones que requieren la aplicación de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones inusuales, debido a su dimensión o naturaleza y que, por lo tanto, no ocurren con frecuencia. Las cuestiones que requieren la aplicación de juicio pueden incluir la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición. Es menos probable que las transacciones rutinarias, no complejas, que están sujetas a un procesamiento sistemático, originen riesgos significativos.

A120. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de transacciones significativas no rutinarias que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Mayor intervención de la dirección para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pudieran dificultar a la entidad la implementación de controles sobre sus riesgos.

A121. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores en el caso de cuestiones de juicio significativas que requieran la realización de estimaciones contables que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Los principios contables relativos a las estimaciones contables o al reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir hipótesis sobre los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

A122. La NIA-ES-SP 1330 describe las consecuencias para los procedimientos de auditoría posteriores de la calificación de un riesgo como significativo[13].

Riesgos significativos relacionados con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A123. La NIA-ES-SP 1240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude[14].

A124. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos que surjan de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio incluye conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

[13] NIA-ES-SP 1330, apartados 15 y 21.

[14] NIA-ES-SP 1240, apartados 25-27.

- Actividades de control tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

A125. Por ejemplo, cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A126. En algunos casos, la dirección puede no haber respondido adecuadamente a riesgos significativos de incorrección material mediante la implementación de controles para dichos riesgos. El hecho de que la dirección no haya implementado dichos controles indica una deficiencia significativa en el control interno[15].

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 30)

A127. Los riesgos de incorrección material pueden estar directamente relacionados con el registro de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios, y con la preparación de estados financieros fiables. Dichos riesgos pueden incluir los riesgos de un procesamiento inexacto o incompleto de tipos de transacciones rutinarias y significativas, tales como ingresos ordinarios, compras y cobros, o pagos de la entidad.

A128. Cuando dichas transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, el auditor puede considerar que éste es el caso de aquellas circunstancias en las que una parte significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica sólo de manera electrónica, como en un sistema integrado. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

A129. La NIA-ES-SP 1330 describe las consecuencias de la identificación de dichos riesgos para los procedimientos de auditoría posteriores[16].

Revisión de la valoración del riesgo (Ref.: Apartado 31)

A130. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, la valoración del riesgo puede basarse en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de

[15] NIA-ES-SP 1265, "Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno", apartado A7.

[16] NIA-ES-SP 1330, apartado 8.

la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos de auditoría posteriores planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Véase la NIA-ES-SP 1330 para más orientaciones.

Documentación (Ref.: Apartado 32)

A131. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 32 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 del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría[17]. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores[18]. 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.

A132. 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. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave del conocimiento documentados por el auditor incluyen aquellos que sirven de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material.

A133. La extensión de la documentación puede también reflejar la experiencia y las capacidades de los miembros del equipo del trabajo de la auditoría. Siempre que se cumplan los requerimientos de la NIA-ES-SP 1230, una auditoría realizada por un equipo del trabajo 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.

A134. 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.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Cliente	Entidad auditada
Encargo	Trabajo
Propietario	Entidad auditada
Gerente de trabajo	Personal del trabajo
Firma de auditoría	Órgano de control

[17] NIA-ES-SP 1300, "Planificación de la auditoría de estados financieros", apartados 7 y 9.
[18] NIA-ES-SP 1330, apartado 28.

Anexo 1

(Ref.: Apartados 4(c), 14-24, A69-A104)

Componentes del control interno

1. El presente anexo proporciona explicaciones más detalladas sobre los componentes del control interno, tal y como se establecen en los apartados 4(c), 14-24 y A69-104, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

Entorno de control

2. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

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

   (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.

   (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.

   (e) Estructura organizativa. 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. La asignación de autoridad y responsabilidad puede incluir políticas relativas a prácticas empresariales 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 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.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

3. 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 significatividad, 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.

4. 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 negocio, productos o actividades. Iniciar áreas de 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.

- Expansión de las operaciones en el extranjero. La expansión o la realización de operaciones en el extranjero traen consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al

control interno; por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.

- Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables pueden tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación

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

6. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema de información financiera, engloba los métodos y registros que:

   - identifican y registran todas las transacciones válidas;
   - describen las transacciones oportunamente con suficiente grado de detalle para permitir su correcta clasificación a efectos de la información financiera;
   - miden el valor de las transacciones de un modo que permite que su valor monetario correcto se registre en los estados financieros;
   - determinan el periodo en el que se han producido las transacciones con el fin de permitir su registro en el periodo contable correcto;
   - presentan adecuadamente las transacciones y la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

7. 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. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

Actividades de control

9. 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:

   - 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. 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. 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.

- Controles físicos. 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 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.

10. 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.

Seguimiento de los controles

11. 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.

12. 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.

13. 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.

Anexo 2

(Ref.: Apartados A33, A115)

Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material

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

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- 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, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- 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 ejecutivos clave.
- 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 organismos reguladores o gubernamentales
- 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 intergrupo 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 post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.

(Puntos específicos para entidades del Sector Público)

- Deficientes controles presupuestarios que generen peticiones de variaciones en los créditos presupuestarios inicialmente aprobados.
- Aprobación de programas presupuestarios nuevos y con poca experiencia en el funcionamiento.
- Cambios en programas existentes o en su financiación que sean relevantes.
- Cambios regulatorios importantes en regulaciones de ingresos, de gastos o materias operativas o de funcionamiento de las organizaciones públicas.
- Contrataciones muy concentradas o en las que se emplean excesivamente procedimientos abreviados o simplificados, sin que las justificaciones sean razonables o creíbles.
- Cambios electorales y políticos.
- Pleitos o demandas en curso en relación con los recursos manejados por la entidad auditada.
- Contratación de auditores privados en el ejercicio de la auditoría pública.

Los ocho últimos puntos de esta lista del anexo 2 han sido añadidos de forma específica para el Sector Público, aun cuando algunos de ellos podrían estar comprendidos de forma más genérica en los puntos anteriores de este anexo.

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1315

(NE 1315)

Advertencia Inicial: La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP 1315 correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Al igual que cualquier otra NIA-ES-SP presenta su alcance, objetivos, definiciones, requerimientos y material aplicativo. El planteamiento de esta Nota será la inclusión de un resumen que ayude a comprender las grandes claves de la evaluación del riesgo de incorrección material (RIM), a la par que tenga en cuenta aspectos que pueden ser relevantes en la evaluación del riesgo en el Sector Público.

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

Consideraciones generales, objetivo, responsabilidades y requerimientos

El control interno en una entidad pública, además de las consideraciones que se incluyen en la NIA-ES-SP 1315, ha de tener instrumentos que favorezcan el cumplimiento de la legalidad vigente en toda su extensión (financiera, de gasto público, presupuestaria, fiscal, correspondiente a subvenciones, a personal, contratación etc.), siendo particularmente fuerte en el control a que se refiere la NIA-ES-SP 1240, sobre fraude y la NIA-ES-SP 1250, sobre incumplimientos legales. El auditor público tendrá, por tanto, una especial responsabilidad de conocimiento más profundo de la regulación que afecte en general o de forma específica a la entidad auditada, así como a los objetivos de auditoría marcados en los correspondientes planes de trabajo o determinados por estos.

Esta NIA-ES-SP 1315 aborda la valoración del riesgo de incorrección material (por error o por fraude) significativo. Para ello se evalúa:

- Cuestiones que pueden provocar incorrecciones materiales que razonablemente no puedan ser detectadas, al menos inicialmente, por el control interno de la entidad auditada, puesto que se derivan del contexto sectorial, legal, económico general o político y administrativo, incluso de confluencia o superposición de competencias o potestades de las diferentes Administraciones Públicas etc. (riesgo inherente).
- El funcionamiento de la entidad y en especial su control interno, el cual, en buena lógica podría evitar, prevenir, detectar y eliminar el riesgo (riesgo de control). Con respecto al control interno, la mayoría de los elementos de control tienen que ver con la configuración y generación de la información financiera, si bien puede haber algunos controles que tengan una relación más indirecta, ante los cuales el auditor ha de aplicar su criterio profesional. En el análisis del control interno, la NIA-ES-SP 1315 presenta un planteamiento muy exhaustivo de elementos de comprobación, recogidos en su material de aplicación. Para valorar el riesgo de auditoría, el auditor público tendrá que conocer el proceso de valoración del riesgo que lleva a efecto y la entidad auditada, cómo gestiona sus riesgos, incluidos los de fraude e incumplimientos legales, en particular:

    - Cuáles son los puntos clave del control interno relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de la legalidad.
    - Qué sistema de estimación de los riesgos tiene la entidad auditada.
    - Cómo valora la probabilidad de ocurrencia de los riesgos.
    - Qué decisiones toma para responder a los riesgos valorados (mecanismos de reacción).
    - Si el auditor detecta un riesgo no detectado previamente por la entidad, deberá plantearse:
        - Si el sistema de control de la entidad ha fallado y cuáles pueden ser las repercusiones de este fallo.

- Si no existe mecanismo de control interno, valorará la oportunidad de establecerlo, sin perjuicio de determinar cuáles serían las repercusiones de esta ausencia de control.

Para hacer el análisis indicado se emplean procedimientos de auditoría denominados procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas. Éstos pueden ser, entre otros, los siguientes:

- Indagaciones: entrevistas con la dirección o responsables de gobierno o con otras personas que se considere necesario (personal de menor nivel, empleados, asesores jurídicos, expertos…) con el fin de obtener conocimiento de la entidad y su control interno. Este proceso implica el acopio de información que ha de ser analizada por el auditor.
- Procedimientos analíticos (ratios, tendencias, comparaciones sectoriales o temporales, análisis de variaciones, análisis de incongruencias, etc.).
- Observaciones o inspección (estilo de dirección, legislación que le aplica, estudio de operaciones prototípicas, máxime si son novedosas, de documentos estratégicos, de planes de negocio, de inversión y de financiación, de informes sobre la entidad ajenos o propios, de informes de control financiero permanente, de informes de gestión, etc.).

Normalmente, los procedimientos de valoración no constituyen evidencia de auditoría por sí mismos, aunque pueden llegar a constituirla cuando tienen determinadas características de hipótesis contrastadas y concreciones avaladas por la experiencia, y tienen los siguientes objetivos:

- Valoración del Riesgo de Incorrección Material (RIM).
- Determinación de la Materialidad.
- Identificación de áreas de especial riesgo (partes vinculadas, gestión continuada, fondo económico de algunas operaciones, hechos posteriores, cumplimientos de la legalidad, etc.).

En suma, la NIA-ES-SP 1315, tras describir una serie de procedimientos de auditoría para evaluar el riesgo, organiza el trabajo planteando para el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno (descripción de la operativa de negocio de la entidad y descripción de su control interno: componentes y puntos clave). Se plantea, también, la identificación y valoración del RIM, fijando aquellos aspectos que requieren una atención especial, o aquellos en los que no son suficientes los procedimientos sustantivos y para los que también se requieren pruebas procedimentales. Además, se presentan en el material aplicativo, con cierto pormenor técnico de información y ejemplos relacionados con la evaluación del riesgo, dos anexos: el primero orienta sobre los componentes del control interno, el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad, sobre cuáles son la actividades de control relevantes para el auditor y qué efectos puede tener el seguimiento de los controles; el segundo, abunda en la presentación de condiciones o hechos que pueden ser indicativos de la existencia del RIM.

A partir de este análisis se diseñan e implementan las pruebas para obtener evidencia de auditoría (respuestas a riesgos valorados de incorrección material). Estas pruebas se recogen con carácter general en la NIA-ES-SP 1330 y se extienden de forma más detallada por la serie 1500 de las NIA-ES-SP.

Al igual que se indicaba en la NIA-ES-SP 1300, la evaluación del riesgo no constituye un departamento estanco, sino que se hace de forma contemporánea con la planificación e incluso simultáneamente a la ejecución de algunas partes de la auditoría.

A efectos de una mayor comprensión y un mejor acercamiento a la materia objeto de esta NIA-ES-SP puede ser necesario consultar las notas técnicas de la ONA sobre la materia, en las que se llegan a exponer modelos aplicativos, tanto de petición de información a la entidad auditada en el momento de iniciarse la auditoría, como de evaluación posterior de dicho control en la ejecución del trabajo.

Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1315

1.- Referencia en la introducción de la norma sobre la necesidad de unificar la información obtenida de otras fuentes a la hora de evaluar el riesgo en la auditoría de cuentas. Así, para el Sector Público Estatal, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo estructuran las diferentes formas de control.

2.- Apartado 4 en relación con la denominación en el derecho mercantil y público de los órganos de dirección y gobierno de las entidades auditadas. En tal sentido, habrá que tener en cuenta, en particular, la correspondiente norma de creación de la organización auditada, y en general, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. En tal sentido, generalmente hay que entender como "Dirección" a aquellas personas que tienen la responsabilidad ejecutiva y esta responsabilidad ejecutiva tendrá que determinarla el auditor público en función de la legalidad y el diseño de la estructura de la organización auditada; por otra parte, se entiende como "Gobierno de la entidad auditada" u Órgano de la entidad auditada" a aquella persona o conjunto de personas que tiene la facultad de supervisar a la "Dirección" y de formular las cuentas anuales. En referencia a las Entidades Locales, habrá que estar a lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

3.- Apartado 7 en relación con la utilidad de la información obtenida de la evaluación en la aceptación del cliente y su continuidad. El art. 140.2 y más en concreto el art. 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo, establecen la competencia de la IGAE para la realización de la auditoría de las cuentas anuales en los diferentes entes públicos del Sector Público Estatal, por tanto, no hay ningún acto volitivo de aceptación del auditado y el riesgo que se pretende cubrir con el procedimiento de aceptación y continuidad podría ser completado o sustituido por una información asignable a cada organización derivada de los trabajos realizados por los órganos de control de acuerdo con el texto legal indicado y su normativa de desarrollo. En la consideración de estos riesgos iniciales a que se refiere la nota de este apartado es de reseñar, además de los trabajos de control indicados, aquellas actividades referidas en los artículos 85 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, referido al control de eficacia y supervisión continua.

En su aplicación a las Entidades Locales, la competencia para la realización de la auditoría de las cuentas anuales, está regulada en el artículo 213 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y en el artículo 29 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

4.- Apartado 11 en relación con las obligaciones de reportes de información del control interno y otra información a sujetos externos. En tal sentido, se entiende por sujetos externos a aquellas organizaciones que no forman parte del órgano de control, tal como se establece en los artículos 119, 120, 123, 135 y 136, entre otros, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo, así como en el título I de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Por otra parte, por lo que se refiere a los órganos de dirección y gobierno de las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, hay que tener presente el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

5.- En el apartado A21, inclusión de consideraciones específicas para el Sector Público sobre la necesidad de un mejor conocimiento de la legalidad. En particular, se refieren a toda aquella legislación que afecta a la información financiera, a la configuración de las organizaciones auditadas y sus obligaciones con respecto a terceros y a las normas que regulan las relaciones entre el auditor y la entidad auditada. Tal es el caso de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo, así como la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas o las leyes que creen las correspondientes organizaciones públicas, entre otras.

Por otra parte, por lo que se refiere a la información financiera de las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, hay que tener presente el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Respecto a las Entidades Locales, la regulación se encuentra en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

6.- Apartado A26 y A27 sobre precisiones en entidades con propósito especial, se refiere al establecimiento de mecanismos tales como Consorcios o Fondos sin personalidad jurídica o incluso organizaciones específicamente administrativas con un único objetivo como, por ejemplo, la investigación, la promoción del arte o la investigación para la salud. En tal sentido, hay que tener en cuenta las leyes de creación de las organizaciones y las normas financieras y jurídicas generales, tales como la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo o el título II "Organización y funcionamiento del sector público institucional" de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, entre otras.

7.- Inclusión de consideraciones específicas para el Sector Público en el apartado A35 sobre objetivo de reporte externo. Al respecto conviene tener en consideración al artículo 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

8.- Inclusión de consideraciones específicas para el Sector Público en el apartado A65 sobre responsabilidades adicionales del auditor de cuentas. En relación con ello observar los artículos 142, 164, 167, 169 y 170 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

9.- En el apartado A108 se matiza la imposibilidad para el auditor público de renunciar al trabajo de auditoría, según se desprende del artículo 140.2 y más en concreto para auditoría de cuentas anuales del art. 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

10.- El apartado A110 se refiere a la observación que mediante nota se hace en el apartado 4.

11.- En el apartado A113 se hace referencia a la posibilidad de incluir en el alcance de la auditoría la regulación presupuestaria, según se infiere en los artículos 164 y 167 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

12.- En el anexo 2 se incluyen, en su parte final, ocho puntos de riesgos específicos para el Sector Público.