

### GPF-OCEX 1317: Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material

Referencia: GPF-OCEX 1315 (apartado V, párrafos 12 a 24, A105 a A130, NIA-ES 315) e ISSAI 1315

*Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 18/11/2015  
Aprobado por el Consell de la Sindicatura el 14/12/2015*

---

#### 1. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

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

- las cuentas anuales; y
- las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores.

Con esta finalidad, el auditor:

- 1º 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;
- 2º 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;
- 3º relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y
- 4º 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.

#### 2. Valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales

Los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales se refieren a los que afectan de manera generalizada a las cuentas anuales 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.

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.

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.

En estos casos, dado que el **auditor público** no puede rechazar la realización de una fiscalización, realizará su trabajo de acuerdo con las normas técnicas y pondrá de manifiesto en su informe las circunstancias especiales concurrentes en la fiscalización.

#### 3. Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

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.

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.

### 3.1 ¿Qué son las afirmaciones en las cuentas anuales?

Al elaborar las cuentas anuales de conformidad con el marco conceptual correspondiente (contabilidad privada o pública) los cuentadantes realizan afirmaciones o afirmaciones implícitas o explícitas en relación con la existencia, acaecimiento, integridad, valoración, medición, presentación y desglose de los distintos elementos de las cuentas anuales. Es decir, son atributos o características sustanciales que debe tener cada uno de los componentes de las cuentas anuales de los que el auditor debe verificar su existencia.

Dichas afirmaciones son usadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden ocurrir.

El apartado A-111 de la NIA-ES 315 describe y clasifica las categorías de afirmaciones tal y como aparece en el cuadro siguiente:

	<b>Afirmación</b>	<b>Descripción</b>
<b>Tipos de transacciones y hechos</b> (del periodo auditado)	Acaecimiento ( <i>ocurrencia</i> )	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad
	Integridad	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse
	Exactitud	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente
	Corte de operaciones	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo contable correcto
	Clasificación	Las transacciones y los hechos han sido registrados en las cuentas adecuadas
<b>Saldos del balance</b> (al cierre del ejercicio)	Existencia	Los activos, pasivos y patrimonio neto existen.
	Derechos y obligaciones	La entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
	Integridad	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse
	Valoración e imputación	Los activos, pasivos y el patrimonio neto se muestran en las cuentas anuales por sus importes adecuados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante está debidamente registrada
<b>Presentación e información a revelar en la memoria</b>	Acaecimiento, y derechos y obligaciones	Los hechos, las transacciones y los otros asuntos revelados han ocurrido y corresponden a la entidad
	Integridad	Todas las revelaciones que debían haber sido incluidas en los estados financieros han sido incluidas
	Clasificación y comprensibilidad	La información financiera está adecuadamente presentada y descrita, y las revelaciones están expresadas con claridad
	Exactitud y valoración	La información financiera y no financiera se muestra fielmente y, en su caso, por las cantidades apropiadas

Tabla 1

### 3.2 Afirmaciones combinadas

El párrafo A-112 de la NIA-ES 315 establece que los auditores pueden usar las descripciones de las afirmaciones tal y como se describe arriba o expresarlas en forma diferente o combinada, siempre que se cubran todos los aspectos indicados.

Para hacer que el uso de las afirmaciones sea más fácil en las auditorías pequeñas y medianas, se utilizarán las afirmaciones combinadas que se ilustran en el cuadro siguiente:

Afirmación combinada	NIA-ES		
	Clases de transacciones	SalDOS de cuentas	Presentación y revelaciones
<b>Existencia</b>	Acaecimiento	Existencia	Acaecimiento
<b>Integridad</b>	Integridad	Integridad	Integridad
<b>Fiabilidad</b>	Exactitud Corte de operaciones Clasificación	Derechos y obligaciones	Exactitud Derechos y obligaciones Clasificación Comprensibilidad
<b>Valoración</b>		Valoración Imputación	Valoración

Tabla 2

En las fiscalizaciones, además, se considera que al elaborar las cuentas anuales públicas se encuentra implícita también la afirmación de que la gestión del ente público se ha ajustado a la normativa de aplicación. El párrafo A-113 de NIA-ES 315, y la ISSAI 1315, facilita que en el sector público se utilice una afirmación adicional en la auditoría financiera, referida al cumplimiento con la normativa, resultando el cuadro siguiente:

Afirmación combinada	Descripción
<b>Existencia</b>	Todo lo que ha sido registrado o revelado en las cuentas anuales existe para la fecha adecuada y debe ser incluido. Los activos, pasivos, transacciones registradas y notas de la memoria existen, han ocurrido y corresponden a la entidad.
<b>Integridad</b>	Todo lo que debía registrarse o revelarse en las cuentas anuales ha sido incluido. No hay activos, pasivos, transacciones o eventos no registrados o no revelados; en la memoria no hay notas omitidas o incompletas.
<b>Fiabilidad</b>	Todos los pasivos, ingresos, gastos, derechos sobre activos (en forma de propiedad o control), y las revelaciones de las cuentas anuales son propiedad u obligaciones de la entidad y han sido registradas en la cantidad adecuada e imputadas al período adecuado. Esto también incluye la adecuada clasificación de las cantidades contenidas en las cuentas anuales.
<b>Valoración</b>	Los activos, pasivos y fondos propios están registrados en las cuentas anuales por las cantidades adecuadas. Cualesquiera ajustes por valoración o imputación requeridos por su naturaleza o por los principios de contabilidad aplicables han sido adecuadamente registrados.
<b>Legalidad</b>	Se ha cumplido la legalidad vigente en la gestión de los gastos e ingresos públicos.

Tabla 3

En las fiscalizaciones se podrán utilizar estas afirmaciones combinadas por ser más sencillo, aunque también podrán desglosarse según las tablas 1 y 2 siempre que se considere conveniente.

#### 4. Proceso de identificación de los riesgos de incorrección material

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.

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1317: Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material

En el apartado 7 del Anexo 1 de la GPF-OCEX 1315 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material.

Para simplificar el análisis del RIM, se utilizarán las afirmaciones combinadas:

- E Existencia
- I Integridad
- F Fiabilidad
- V Valoración
- L Legalidad

Para cada tipo de transacción, saldo de cuenta o revelación, debe realizarse una valoración del riesgo (como **Alto**, **Moderado** o **Bajo**) para cada una de las afirmaciones.

Al analizar los RIM el auditor clasifica las afirmaciones (ver tabla 2) en tres tipos: sobre los saldos de las cuentas a la fecha de cierre del periodo auditado, sobre los tipos de transacciones y acontecimientos del periodo auditado y sobre la presentación y revelaciones.

La siguiente tabla muestra gráficamente la valoración de riesgos en ambos niveles.

Nivel: CCAA		Cuentas anuales (en conjunto)							
Saldos de cuentas		Inmovilizado				Tesorería			Acreedores
Tipos de transacciones			Ingresos				Gastos		
Presentación y revelaciones			Contingencias				Contratación		
Nivel: Afirmaciones	E								
	I								
	F								
	V								
	L								

Tabla 4

En la práctica, para documentar la valoración de los riesgos inherentes tanto a nivel de CCAA como de afirmaciones, se utilizarán las tablas modelo nº 5 a 8 descritas en los puntos 11 y 12 de esta Guía.

El auditor debe hacer preguntas relacionadas con las cantidades y revelaciones de las cuentas anuales, con el fin de identificar las afirmaciones significativas que, si no se controlan, podrían resultar en una incorrección contenida en las cuentas anuales.

Por ejemplo, el auditor haría preguntas tales como:

- ¿El activo existe? (Existencia)
- ¿Están registrados todos los ingresos? (Integridad)
- ¿El inventario está adecuadamente valorado? (Valoración)
- ¿Las cuentas por pagar son obligaciones propias de la entidad? (Fiabilidad/Exactitud)
- ¿Ocurrió la transacción? (Existencia)
- ¿Las cantidades están adecuadamente presentadas y reveladas en las cuentas anuales? (Fiabilidad/Exactitud)

Se analizarán las cuentas anuales (ver Anexo 2 de la GPF-OCEX 1315) para orientar los procedimientos de auditoría sobre los procesos de gestión (incluyendo las correspondientes aplicaciones informáticas) que guarden relación con las áreas significativas de las cuentas anuales auditadas y sus riesgos asociados.

Este análisis liga las principales áreas de las cuentas anuales a los procesos de gestión relacionados, y determina los flujos de tratamiento de los datos y las principales aplicaciones que soportan esos flujos.

Una vez valorados los RIM e identificados los procesos de gestión relacionados y las principales aplicaciones que los soportan, el auditor se interesará por la calidad del sistema de control. En primer lugar analizará si su diseño está adaptado a la situación real de los riesgos de los procesos de gestión y finalmente si los controles previstos están implementados y funcionan con eficacia.

Se deberá preguntar, por ejemplo, ¿cómo asegura la gerencia que las transacciones están registradas (integridad) o que las estimaciones significativas se basan en supuestos razonables y adecuadamente registrados en las cuentas anuales (exactitud)?

### **5. Relación entre los controles y las afirmaciones**

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 específicas, por sí mismas, 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.

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.

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.

### **6. Identificación de riesgos significativos (Riesgos que requieren una consideración especial de auditoría)**

**Como parte de la valoración del riesgo, el auditor determinará si alguno de los riesgos inherentes 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.

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;
- 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.

**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.**

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.

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.

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.

En GPF-OCEX 1330 se describe las consecuencias para los procedimientos de auditoría posteriores de la calificación de un riesgo como significativo.

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

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:

- 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.

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.

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.

El auditor público debe estar especialmente atento a este tipo de riesgos. El OCEX estará a las directrices establecidas en el GPF-OCEX 1240 que proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

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

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.

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.

**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.

La GPF-OCEX 1330 (apartado 8) describe las consecuencias de la identificación de dichos riesgos para los procedimientos de auditoría posteriores.

## 9. Diseño de procedimientos de auditoría

Al diseñar procedimientos de auditoría que sean respuesta a los riesgos valorados, **el auditor debe poner énfasis en abordar las afirmaciones significativas donde podrían ocurrir incorrecciones.**

Por ejemplo, si el riesgo de que se sobrevaloren las cuentas por cobrar es alto, se deben diseñar procedimientos de auditoría para abordar de manera específica la afirmación de valoración.

De manera similar, cuando el auditor diseña pruebas de controles, debe dar énfasis a las pruebas de los controles relevantes (controles clave) que guarden relación con las afirmaciones significativas.

La evaluación del sistema de control interno de los procesos de gestión significativos para la auditoría permite al auditor saber si puede apoyarse y confiar en los procedimientos de elaboración de las cuentas anuales y en función de los resultados de las pruebas de cumplimiento, definir la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría suplementarios que deberá efectuar.

**Es necesario conectar los riesgos identificados con los controles relevantes, con los procedimientos para comprobar el buen funcionamiento de esos controles y con los procedimientos sustantivos diseñados para responder a dichos riesgos.**

Este enlace ayuda al auditor a determinar si los riesgos son abordados adecuadamente.

## 10. Revisión de la valoración del riesgo

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 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.

**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 del riesgo, el auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores que hubiera planificado.**

**11. Documentar el proceso de identificación de las cuentas significativas y de los tipos de transacciones significativas.**

Para documentar esta fase de la auditoría se cumplimentará la tabla 5/7 anexas, que **está diseñada para ayudar al auditor a determinar qué tipos de transacciones significativas y qué cuentas significativas deberían formar parte de la evaluación del sistema de control interno y requieren trabajo adicional.**

Las tablas 5 y 6 se centran en empresas públicas, en tanto que las 7 y 8 se refieren a entidad pública administrativa

Debe considerarse que el conocimiento de los controles internos debe incluir, al menos, lo siguiente:

- La comprensión de los procesos y controles de la entidad sobre el inicio, autorización, registro, procesamiento y presentación de las transacciones en las clases de transacciones y cuentas significativas.
- La comprensión de los controles de reconciliación (los **controles de reconciliación** son aquellos que comprueban el saldo de una cuenta del mayor general con los listados auxiliares detallados y otra documentación que la soportan) relacionados con las cuentas significativas. El auditor debe entender los controles de reconciliación relacionados con las cuentas significativas, incluso si la cuenta no forma parte de una clase de transacción significativa.

Por ejemplo, el auditor puede no considerar la cuenta de inmovilizado parte de una clase de transacciones significativas en una entidad concreta, pero si la cuenta de inmovilizado es material, el auditor debería obtener una comprensión de los controles de reconciliación aplicables (aquellos que verifican la coincidencia de los saldos de las cuentas de balance con los listados detallados de inmovilizado).

***Instrucciones para cumplimentar la tabla 5/7.***

Para completar la tabla, el auditor debe seguir los siguientes pasos:

*Área de Auditoría.*

Modificar las filas para adaptarlas a cada entidad auditada, de forma que refleje la estructura de sus cuentas anuales.

Se hará con el nivel de detalle que se considere oportuno y sea más operativo para los efectos de la auditoría en marcha.

*Tipo o clase de transacción significativa.*

Indicar si el epígrafe o la cuenta forman parte de una clase significativa de transacción.

Las clases significativas de transacciones generalmente están relacionadas con los procesos de gestión más importantes, suelen ser repetitivas y a menudo constan de un número elevado de transacciones que contribuyen a formar los saldos de las cuentas materiales/significativas. Para más detalle consúltese MFSC-1315.2.

Por ejemplo, suelen ser clases significativas de transacciones: nóminas, impuestos, ventas, cobros, compras, etc.

También se debe prestar especial atención a las cuentas en las que se registran las transacciones con la administración de la que depende una empresa pública (registro de las actuaciones de intermediación o actuaciones competencia de la Administración (propietaria) realizadas por encargos de ejecución o encomiendas de gestión)

*Cuenta material.*

Se utilizarán los mismos criterios empleados para determinar la importancia relativa para la auditoría de las CCAA para señalar si cada cuenta es significativa individualmente para las CCAA (MFSC-1231).

Señalar Sí o No.

*Riesgos significativos.*

Deben detallarse los riesgos que requieren una consideración especial dentro de la auditoría debido a la probabilidad y magnitud de la posible incorrección. (Posterior o simultáneamente se debe completar la tabla 6/8 siguiente).

Los riesgos significativos pueden estar relacionados con transacciones no ordinarias y aspectos sujetos a juicio subjetivo, y pueden incluir riesgo de fraude.

*Necesidad de comprender el proceso de gestión (el inicio, la autorización, el registro, el procesamiento y la elaboración de la información contable).*

Marcar esta columna si la cuenta se refiere a una clase significativa de transacciones o está asociada a un riesgo significativo.

La evaluación por el auditor del diseño de estos controles debe ser documentada en los papeles de trabajo para comprender los controles a nivel de procesos.

*Necesidad de comprender los controles de reconciliación únicamente.*

Marcar esta columna para aquellas cuentas que sean significativas, pero que no estén relacionadas con una clase significativa de transacciones o un riesgo significativo.

El auditor debería documentar su comprensión de los controles de reconciliación para estas cuentas o epígrafes.

*Afirmaciones relevantes.*

Para cada cuenta en la que se haya marcado alguna columna, indicar las afirmaciones relevantes de la cuenta:

- E Existencia
- I Integridad
- F Fiabilidad
- V Valoración
- L Legalidad

## 12. Documentar la valoración de los RIM: ejemplo

Se ha elaborado el siguiente ejemplo para ayudar a documentar la valoración de los RIM. Como tal ejemplo puede seguirse este modelo o utilizar cualquier otro que permita evidenciar tal valoración.

La Tabla 6/8 adjunta se ha diseñado para ayudar al auditor a **documentar** los factores a considerar en la valoración de los RIM y puede utilizarse para documentar la valoración del **riesgo inherente** de los saldos contables significativos, y de las presentaciones y revelaciones en la memoria de carácter significativo contenidas en las cuentas anuales.

Estas tablas incluyen los epígrafes más usuales de las cuentas anuales de una empresa pública/de una entidad pública y las afirmaciones relacionadas con ellos. Deben eliminarse los que no sean aplicables o significativos según el alcance del trabajo. Del mismo modo, deben agregarse aquellos que no estén incluidos pero que sean significativos por el tipo de entidad y alcance de la auditoría a realizar.

En cada columna, junto con la valoración del riesgo, convendrá poner entre paréntesis una pequeña aclaración descriptiva del riesgo, o una referencia a una nota explicativa al final del cuadro.

El riesgo inherente es la posibilidad de que existan errores en alguna de las afirmaciones de las cuentas anuales, que bien individualmente o en conjunto sean significativos, sin tener en consideración los controles internos que puedan existir.

**Instrucciones para complementar la Tabla 6/8.**

Los encabezados de las columnas en la tabla 6/8 adjunta corresponden a las siguientes preguntas:

- *Entidad y entorno.*  
¿Existen factores de alto riesgo en la entidad y su entorno (por ejemplo, un ambiente de control débil, un sector industrial de alto riesgo, fuertes restricciones presupuestarias)?
- *Factores externos.*  
¿Existen factores externos de alto riesgo (tales como la evolución tecnológica que puede hacer que un determinado producto quede obsoleto o gestión por entidades dependientes)?
- *Complejidad de los cálculos.*  
¿El importe registrado implica transacciones difíciles de auditar o cuestiones complejas de contabilidad?
- *Susceptibilidad al fraude.*  
¿Es área susceptible de robo o fraude, incluyendo la apropiación indebida de activos y la información financiera fraudulenta?
- *Grado de subjetividad requerida y de estimaciones realizadas.*  
¿El importe contabilizado consiste en sumas procedentes de estimaciones contables que están sujetas a incertidumbres significativas de medida o juicio?
- *Competencia del personal de la entidad.*  
¿El personal responsable del procesamiento de las transacciones carece de la adecuada experiencia y supervisión?
- *Adecuación de los recursos disponibles a las actuaciones que la entidad tiene encomendada*
- *Incorrecciones de años anteriores.*  
¿Las incorrecciones observadas el año anterior, eran significativas?

Para cada uno de los factores que inciden en el riesgo inherente, se debe reflejar la valoración del riesgo como “Alto (A)”, “Moderado (M)”, o “Bajo (B)”. La valoración global del riesgo inherente de una afirmación en la columna *Valoración general* es el resultado de la consideración por el auditor de cada factor de riesgo inherente en las columnas anteriores.

La valoración de los factores de riesgo inherente es más un juicio cualitativo que cuantitativo.

La *valoración general* del riesgo inherente para cada afirmación no es un promedio de los factores de riesgo que la componen. Los factores de riesgo bajo no compensan necesariamente factores de riesgo alto. Al contrario, la valoración de cada factor de riesgo inherente ayudará a identificar los factores que pueden indicar que una afirmación tiene un mayor riesgo general inherente. Por ejemplo, una afirmación valorada como de riesgo “Alto” en la *Susceptibilidad al fraude* y de riesgo “Alto” por el *Grado de subjetividad requerido y de estimaciones realizadas* obtiene una valoración de riesgo general de “Alto”, aunque el resto de los factores se hayan considerado de riesgo “Bajo”.

Los resultados obtenidos al completar esta tabla 6/8 deben ser coherentes con los reflejados en la tabla 5/7.

**A - Identificación de las cuentas significativas y de los tipos de transacciones significativas. Tabla 5. Empresa Pública**

Área de auditoría	Millones de euros	Tipo significativo de transacciones (señalar)	Cuenta material (Sí / No)	Riesgos significativos (señalar)	Necesidad de comprender el proceso de gestión	Necesidad de comprender los controles de reconciliación únicamente	Afirmaciones relevantes (E, I, F, V, L)
<b>Balance</b>							
Inmovilizado intangible							
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias							
Inversiones financieras							
Deudores (identificar las cuentas deudoras con la administración propietaria)							
Tesorería							
Fondos propios							
Acreedores a largo plazo (identificar las cuentas deudoras con la administración propietaria)							
Acreedores a corto plazo (identificar las cuentas deudoras con la administración propietaria)							
<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</b>							
Ventas							
Ingresos por xxx							
Gastos de personal							
Gastos de explotación							
Amortizaciones							
Deterioros							
Resultados de enajenación de activos							

**B – Valoración de los RIM Tabla 6- Empresa Pública**

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
<b>Inmovilizado intangible</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Inmovilizado material</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Existencias</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Tesorería</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
Legalidad									
<b>Ventas y cuentas a cobrar</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Compras, gastos y proveedores</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Gastos de personal</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Patrimonio neto</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
<b>Endeudamiento</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Otras áreas (especificar)</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									

**C. Conclusión- Empresa Pública**

<b>Entidad:</b>		<b>Fecha CCAA:</b>	
-----------------	--	--------------------	--

Hemos considerado los siguientes factores adicionales al valorar el riesgo de incorrecciones materiales:

--

La valoración global del riesgo de incorrecciones materiales a nivel de cuentas anuales es \_\_\_\_\_ (Alto, Moderado, o Bajo)

Hecho por:		Fecha:	
Revisado por:		Fecha:	

Nota: Al completar los cuadros se puede poner una explicación en la misma casilla cuando se considere oportuno, o una nota explicativa al pie, o una referencia a otro papel de trabajo.

**A – Identificación de las cuentas significativas y de los tipos de transacciones significativas. Tabla 7-Entidad Pública Administrativa.**

Área de auditoría	Millones de euros	Tipo significativo de transacciones (señalar)	Cuenta material (Sí / No)	Riesgos significativos (señalar)	Necesidad de comprender el proceso de gestión	Necesidad de comprender los controles de reconciliación únicamente	Afirmaciones relevantes (E, I, F, V, L)
<b>Balance</b>							
Inmovilizado intangible							
Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias							
Inversiones financieras							
Deudores							
Tesorería							
Fondos propios							
Deudas a largo plazo							
Acreeedores a corto plazo							
Acreeedores por oper. pendientes de aplicar al ppto.							
<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</b>							
Gasto no derivados de la ejecución presupuestaria							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amortizaciones</li> </ul>							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deterioros, pérdidas...</li> </ul>							
Ingresos no derivados de la ejecución presupuestaria							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultados por enajenación</li> </ul>							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Variación del valor razonable...</li> </ul>							
<b>Presupuesto de Gastos (OR)</b>							
Capítulo 1							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nóminas</li> <li>• Cargas sociales...</li> </ul>							
Capítulo 2							
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mantenimiento y conservación</li> </ul>							

Área de auditoría	Millones de euros	Tipo significativo de transacciones (señalar)	Cuenta material (Sí / No)	Riesgos significativos (señalar)	Necesidad de comprender el proceso de gestión	Necesidad de comprender los controles de reconciliación únicamente	Afirmaciones relevantes (E, I, F, V, L)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suministros</li> <li>• Arrendamientos...</li> </ul>							
Capítulo 3 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Intereses deuda y préstamos</li> <li>• Intereses por descubiertos</li> <li>• Intereses de demora...</li> </ul>							
Capítulos 4 y 7 <ul style="list-style-type: none"> <li>• A entes dependientes</li> <li>• A instituciones sin ánimo de lucro</li> <li>• A familias...</li> </ul>							
Capítulo 5 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fondo de contingencia</li> </ul>							
Capítulo 6 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inversiones en...</li> <li>• Equipos para procesos de información...</li> </ul>							
Capítulo 8 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Adquisición de títulos</li> <li>• Concesión de préstamos</li> </ul>							
Capítulo 9 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amortización de deuda</li> <li>• Amortización de préstamos</li> </ul>							
<b>Presupuesto de Ingresos (DR)</b>							
Capítulo 1 y 2 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Impuestos directos</li> <li>• Impuestos indirectos</li> </ul>							
Capítulo 3 <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasas</li> <li>• Precios públicos</li> <li>• Reintegros...</li> </ul>							

Área de auditoría	Millones de euros	Tipo significativo de transacciones (señalar)	Cuenta material (Sí / No)	Riesgos significativos (señalar)	Necesidad de comprender el proceso de gestión	Necesidad de comprender los controles de reconciliación únicamente	Afirmaciones relevantes (E, I, F, V, L)
Capítulo 4 y 7 <ul style="list-style-type: none"> <li>Subvenciones finalistas</li> <li>Otras subvenciones...</li> </ul>							
Capítulo 5 <ul style="list-style-type: none"> <li>Intereses</li> <li>Concesiones...</li> </ul>							
Capítulo 6 <ul style="list-style-type: none"> <li>Terrenos, solares</li> <li>Patrimonio Público de Suelo...</li> </ul>							
Capítulo 8 <ul style="list-style-type: none"> <li>Enajenación de deuda</li> <li>Reintegro préstamos concedidos...</li> </ul>							
Capítulo 9 <ul style="list-style-type: none"> <li>Emisión de deuda</li> <li>Préstamos recibidos</li> </ul>							
<b>Saldo presupuestario</b>							
<b>Remanente de Tesorería</b>							
Derechos pendientes de cobro							
Obligaciones pendientes de pago							
Partidas pendientes de aplicación							
Saldos de dudoso cobro							
Financiación afectada							
<b>Capacidad/necesidad de financiación (SEC)</b>							
Ajustes							

**B –Valoración de los RIM en la ejecución presupuestaria. Tabla 8- Entidad pública administrativa**

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
<b>INGRESOS PRESUPUESTARIOS</b>									
<b>Impuestos</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Tasas y precios públicos</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Ingresos por transferencias</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Ingresos por endeudamiento</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
Valoración									
Legalidad									
<b>Otros ingresos</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>GASTOS PRESUPUESTARIOS</b>									
<b>Gastos de personal</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Contratación</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Subvenciones</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									

Área / Afirmación	Entidad y entorno	Factores externos	Complejidad de los cálculos	Susceptibilidad al fraude	Grado de subjetividad y de estimaciones realizadas	Competencia del personal de la entidad	Incorrecciones de años anteriores	Valoración general	Valoración año anterior
Legalidad									
<b>Carga financiera</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									
<b>Otros gastos</b>									
Existencia									
Integridad									
Fiabilidad									
Valoración									
Legalidad									

**Nota: Para las áreas de Balance se aplicará el modelo del cuadro 7**

**C. Conclusión- Entidad pública administrativa**

<b>Entidad:</b>		<b>Fecha CCAA:</b>	
-----------------	--	--------------------	--

Hemos considerado los siguientes factores adicionales al valorar el riesgo de incorrecciones materiales:

--

La valoración global del riesgo de incorrecciones materiales a nivel de cuentas anuales es \_\_\_\_\_ (Alto, Moderado, o Bajo)

Hecho por:		Fecha:	
Revisado por:		Fecha:	

Nota: Al completar los cuadros se puede poner una explicación en la misma casilla cuando se considere oportuno, o una nota explicativa al pie, o una referencia a otro papel de trabajo.