

NIA-ES 315. IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL MEDIANTE EL CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO

Ángel Luis Padilla Álvarez

*Socio auditor Capa Auditores, SL
Profesor del CEF*

EXTRACTO

El auditor debe obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno. Dicha labor es y será una pieza clave en la realización, no ya de una auditoría de cuentas, sino de cualquier trabajo de auditoría propiamente dicho, y este conocimiento debe ser suficiente y adecuado para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados financieros debido a errores o fraudes. Esta norma es muy detallada e incluye muchos de los procedimientos que debe realizar el auditor para cumplir con su cometido.

Palabras claves: procedimientos de valoración de riesgos de incorrección material, control interno de la entidad e identificación de riesgos.

ISA 315. IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT

ABSTRACT

The auditor should obtain an understanding of the entity and its environment, including internal control. This work is and will be a key element in the realization, not an audit, but any audit work itself, and this knowledge must be adequate and appropriate to identify and assess the risks of material misstatement of the states financial due to error or fraud. This standard is very detailed and includes many of the procedures to be performed by the auditor to fulfill its mission.

Keywords: risk assessment procedures material incorrectness, internal control of the entity and identification of risks.

Sumario

1. Introducción
2. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas, o procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno
 - 2.1. Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad
 - 2.2. Procedimientos analíticos
 - 2.3. Observaciones e inspección
3. El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno
 - 3.1. La entidad y su entorno
 - 3.2. El control interno
 - 3.3. Controles relevantes para la auditoría

1. INTRODUCCIÓN

En este artículo trataremos sobre la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material (aunque posteriormente también veremos con la NIA-ES 450 la evaluación de esas incorrecciones identificadas en la auditoría) en los estados financieros, mediante **el conocimiento de la entidad y de su entorno**, incluido **el control interno de la entidad**.

Como siempre, partimos de una premisa importante, como es el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno, la cual es y será una pieza clave en la realización, no ya de una auditoría de cuentas, sino en cualquier trabajo de auditoría propiamente dicha. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, entendiendo la incorrección, según la definición que nos incluye la NIA-ES 450, como «la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable».

Estas incorrecciones pueden deberse a errores o fraude, y pueden ser efectuadas tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

Esta NIA-ES nos da una completa guía de aplicación sobre los cuatro puntos esenciales para identificar y valorar los riesgos de incorrección material de los cuales posteriormente desarrollaremos brevemente los dos primeros:

1. Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas, o procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno.
2. El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
3. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
4. Documentación.

2. PROCEDIMIENTOS DE VALORACIÓN DEL RIESGO Y ACTIVIDADES RELACIONADAS, O PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICADOS PARA OBTENER CONOCIMIENTO SOBRE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

La obtención de conocimiento de la entidad, su entorno y su control interno es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información a lo largo de toda la

auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a las diferentes fases que componen la realización de la misma, siendo la principal consideración si este conocimiento, que ha adquirido, es suficiente. No podemos perseguir obtener un conocimiento superior al de la dirección, pero sí debemos minimizar e intentar obtener todo el conocimiento que consideremos necesario para la realización de nuestro trabajo.

Es necesario aplicar **todos los siguientes procedimientos**:

- Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad.
- Procedimientos analíticos.
- Observación e inspección.

2.1. INDAGACIONES ANTE LA DIRECCIÓN Y ANTE OTRAS PERSONAS DE LA ENTIDAD

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:

- Indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad los cuales pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados financieros.
- Indagaciones entre el personal de auditoría interna que pueden proporcionar información acerca de los procedimientos de auditoría interna aplicados durante el ejercicio.
- Indagaciones entre empleados que participan en la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales que pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Indagaciones ante los asesores jurídicos internos que pueden proporcionar información acerca de cuestiones como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad.
- Indagaciones entre el personal de ventas que pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias de marketing de la entidad, tendencias de las ventas o acuerdos contractuales con los clientes.

Todas estas indagaciones deberán quedar plasmadas en los correspondientes papeles de trabajo, por lo que siempre es recomendable de cara a nuestros controles que dichas indagaciones sean realizadas a través de las correspondientes guías.

2.2. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Estos procedimientos pueden identificar aspectos que el auditor no conocía, y pueden incluir información tanto financiera como no financiera. En algunos casos ayudan a la identificación de la existencia de transacciones o hechos inusuales o ciertas cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría.

2.3. OBSERVACIONES E INSPECCIÓN

Pueden aportar información acerca de la entidad, la inspección y observación de documentos como planes de negocios o informes preparados por la dirección, así como la revisión de las actas de los consejos de administración.

El intercambio de información siempre proporciona oportunidades de todo tipo y trasladado al ámbito de un equipo de auditoría permitirá intercambiar información sobre los diferentes riesgos, facilitando a dichos miembros un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan incorrecciones (es recomendable en este punto revisar la NIA-ES 240 pues proporciona requerimientos adicionales).

La forma y amplitud de las informaciones proporcionadas a los miembros del equipo dependerán de otros factores y requerimientos cuando se trate de sociedades de auditoría pequeñas o auditores individuales, si bien recaerá sobre el auditor toda la responsabilidad de considerar la susceptibilidad de que los estados financieros de la entidad incluyan incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

3. EL CONOCIMIENTO REQUERIDO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO, INCLUIDO SU CONTROL INTERNO

3.1. LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

Tal y como aparece en la NIA-ES 300 la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. Para una correcta planificación necesitaremos obligatoriamente conocer la entidad, su entorno y su posible control interno, logrando de esta manera que nuestro trabajo se realice de una manera más correcta. Este conocimiento debe versar sobre todos los aspectos que consideremos significativos, tanto cuantitativa como cualitativamente y como mínimo deberemos obtener conocimiento sobre:

- a) Factores relevantes sectoriales. 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.

- b) Factores normativos.
- c) El marco de información financiera aplicable
- d) Factores externos, generalmente suelen ser las condiciones económicas generales, tipos de interés, disponibilidad de financiación, inflación, etc.
- e) La naturaleza de la entidad. Este punto será en el que tengamos que utilizar más tiempo básicamente en auditorías iniciales pues de este análisis y posterior conocimiento saldrán una planificación más acorde con la realidad.

Asimismo nos divide las actividades de la entidad, de tal manera que deberemos tener un conocimiento amplio de las mismas y que consideramos indispensables en cualquier trabajo.

- Actividad operativa.
 - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados.
 - Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
 - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
 - 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 (lo más amplio posible).
 - Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
 - Transacciones con partes vinculadas.
- Actividades de inversión.
 - Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Actividades de financiación:
 - Principales entidades dependientes y asociadas, incluidas las estructuras consolidadas y no consolidadas.
 - Estructura de la deuda y sus condiciones.
 - Uso de instrumentos financieros derivados.
 - Prácticas de reconocimiento de ingresos.
 - Contabilización a valor razonable.

3.2. EL CONTROL INTERNO

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

La NIA-ES 315 facilita una guía de aplicación relativa al control interno dividida en cuatro secciones:

1. Naturaleza general y características del control interno.
2. Controles relevantes para la auditoría.
3. Naturaleza y extensión del conocimiento de los controles relevantes.
4. Componentes del control interno.

El control interno se diseña, implementa y mantiene con el fin de responder a los riesgos de negocio identificados que amenazan 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, pero debemos tener claro que no existen controles infalibles, por lo que debemos tener presente en nuestra valoración las posibles limitaciones inherentes existentes en dichos controles, es decir, que se tomen decisiones erróneas y que el control interno deje de funcionar por un error humano. Debemos tener en cuenta la dimensión de la sociedad así como la función del administrador (en los casos en que propietario y administrador son la misma persona) a la hora de valorar los riesgos.

La NIA nos ofrece una división del sistema de control interno en cinco componentes, que podremos utilizar teniendo claro que no reflejan necesariamente el modo en el que las sociedades diseñan su sistema. Estos componentes son:

1. El entorno de control.
2. El proceso de valoración del riesgo por la entidad.
3. El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación.
4. Actividades de control.
5. Seguimiento de los controles.

Existe una guía de aplicación sobre estos componentes del control interno así como un anexo que proporciona explicaciones adicionales que no reproducimos, pero que recomendamos su lectura.

Todo sistema de control interno de una entidad comprende elementos manuales y, casi siempre, elementos automatizados. Hoy día el uso generalizado de las tecnologías de la información permite a la entidad mejorar la disponibilidad y exactitud de la información, facilita los análisis adicionales, mejora los seguimientos, etc., pero también generan riesgos específicos para el control interno, por ejemplo cuando hay accesos no autorizados o cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos, dejando de funcionar de esta manera la segregación de funciones.

Dependiendo de las circunstancias será más adecuado utilizar los elementos manuales como, por ejemplo, en las transacciones importantes o inusuales, aunque pueden ser menos fiables que los elementos automatizados, ya que se pueden evitar más fácilmente.

Como hemos visto anteriormente, la extensión y la naturaleza de los riesgos variarán según la naturaleza y las características del sistema de información de la entidad.

3.3. CONTROLES RELEVANTES PARA LA AUDITORÍA

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. Serán factores relevantes de cara al auditor, al revisar el control interno, aquellos que pueden incluir cuestiones como la importancia relativa, la dimensión de la entidad, la naturaleza de los negocios, los requerimientos normativos o la naturaleza y complejidad de los sistemas de control interno.

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.

Al obtener conocimiento de los controles relevantes de la auditoría, el auditor:

- 1.º Evalúa el diseño de los controles.
- 2.º Determina si se han implementado, es decir, si existen y son utilizados por la empresa.

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.

El auditor debe obtener un conocimiento tanto del entorno de control de la entidad (a través de diferentes programas) como si esta tiene establecidos procesos para identificar y valorar riesgos (en cuyo caso deberá conocer todos los procesos).

Si el auditor detecta riesgos de incorrección material no identificados por la dirección, evaluará la naturaleza y otros puntos significativos, y determinará si existen deficiencias en el control interno.

También deberemos obtener conocimientos:

- Del sistema de información relevante (TI) para la información financiera, que incluye el sistema contable, y valorar los riesgos derivados de ellas (TI).
- De los procesos de negocio relacionados con la tecnología de información, pues muchos de estos procesos registran y procesan información relevante para los estados financieros, el modo en el que se realizan los «asientos», cómo se «anulan», controles, etc.
- Del modo en que la entidad auditada comunica las funciones, responsabilidades y cuestiones significativas relativas a la información financiera.
- De las actividades de control relevantes para la auditoría.
- De las principales actividades que la entidad lleva a cabo.

Con la finalidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad auditada, su entorno, los controles relevantes relacionados con los riesgos y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros.

Es importante, apoyarse y utilizar en la medida de lo posible las funciones de la auditoría interna en aquellos casos en que las sociedades cuenten con dicha función. Si consideramos que la función de auditoría interna es relevante para la auditoría, deberemos aplicar los requerimientos de la NIA 610.

Por último y como es habitual, deberemos documentar todos los procedimientos anteriores en nuestros papeles de trabajo. Esta NIA se completa con dos anexos importantes los cuales debemos revisar y adaptarlos a nuestros programas.