

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450
EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA
REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA
(NIA-ES 450)

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Acumulación de incorrecciones identificadas	5
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	6-7
Comunicación y corrección de las incorrecciones	8-9
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	10-13
Manifestaciones escritas	14
Documentación	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de incorrección	A1
Acumulación de incorrecciones identificadas	A2-A6
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	A7-A9
Comunicación y corrección de las incorrecciones	A10-A13
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	A14-A28
Manifestaciones escritas	A29
Documentación	A30

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA
REALIZACIÓN DE AUDITORÍA

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

“Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 (Revisada) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA¹. La NIA 320² trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:
 - (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y
 - (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

4. A los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) **Incorrección** – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de 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. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)
Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la

¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-11.

² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

- (b) Incorrecciones no corregidas – Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas

- 5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A2-A6)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

- 6. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:
 - (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartado A7)
 - (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref: Apartado A8)
- 7. Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten. (Ref: Apartado A9)

Comunicación y corrección de las incorrecciones

- 8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría³. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A10-A12)
- 9. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartado A13)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

- 10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref: Apartados A14-A15)
- 11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:
 - (a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación

³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7.

con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A16-A22, A24-A25)

- (b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

- 12. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban⁴. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: Apartados A26-A28)
- 13. El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Manifestaciones escritas

- 14. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella. (Ref: Apartado A29)

Documentación

- 15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁵: (Ref: Apartado A30)
 - (a) el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes (apartado 5);
 - (b) todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas (apartados 5, 8 y 12); y
 - (c) la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (apartado 11).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de incorrección (Ref: Apartado 4(a))

- A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:
 - (a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;
 - (b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de

⁴ Véase la nota al pie de página 3.

⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y apartado A6.

información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda⁶;

- (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos;
- (d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;
- (e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y
- (f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información⁷.

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude⁸.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

“Claramente insignificante”

- A2. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

- A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.

⁶ Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que “una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo...”

⁷ Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

⁸ NIA 240, *Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A5.

Incorrecciones en la información a revelar

- A4. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A17 de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

- A5. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3-A4, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.
- A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.
- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
 - Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
 - Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530⁹ contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartados 6-7)

- A7. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.
- A8. Si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles incorrecciones no detectadas, consideradas conjuntamente con las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa. Podrían existir incorrecciones no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo¹⁰.

⁹ NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

¹⁰ NIA 530, apartados 5(c)-(d).

- A9. El auditor puede solicitar a la dirección que examine un tipo concreto de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la dirección conozca la causa de una incorrección identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de la incorrección del tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 8-9)

- A10. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a ésta evaluar si los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo, y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquél que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.
- A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. Dichas disposiciones pueden prohibir, de forma expresa, una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.
- A12. La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones, incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquélla llevar los libros y registros contables de forma rigurosa y reduce los riesgos de incorrección material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.
- A13. La NIA 700 (Revisada) obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección¹¹, lo que puede estar afectado por el conocimiento por parte del auditor de los motivos de la dirección para no efectuar las correcciones.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 10-11)

- A14. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor de conformidad con la NIA 320 se basa a menudo en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, puesto que es posible que aún no se conozcan los resultados definitivos. En consecuencia, antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos.

¹¹ NIA 700 (Revisada), apartado 12.

- A15. La NIA 320 explica que, a medida que la auditoría avanza, el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes¹². Por lo tanto, es probable que cualquier revisión significativa ya se haya realizado antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas. Sin embargo, si la nueva valoración del auditor de la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 (véase el apartado 10 de dicha NIA) da lugar a una cifra o cifras menores, se reconsiderará la importancia relativa en la ejecución y la adecuación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.
- A16. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:
- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
 - La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
 - La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
 - La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.
- A18. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:
- (a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o

¹² NIA 320, apartado 12.

- (b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

- A19. Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros en su conjunto contendrán una incorrección material, incluso si el efecto de la incorrección en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las incorrecciones dentro del mismo saldo contable o tipo de transacciones. Sin embargo, lo primero que debe tenerse en cuenta, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las incorrecciones inmatrimales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas¹³.
- A20. La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros en su conjunto cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otros ratios clave.
- A21. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:
- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
 - afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
 - está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;
 - encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;

¹³ Si se identifica un cierto número de incorrecciones que no son materiales en el mismo saldo contable o en un mismo tipo de transacciones, el auditor puede tener que volver a valorar el riesgo de incorrección material para dicho saldo contable o tipo de transacción.

- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la dirección de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información que se incluirá en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información que se incluirá en el “Informe de Gestión” o en la “Revisión Operativa y Financiera”) de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada)¹⁴ trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como éstas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240¹⁵ explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200¹⁶.

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el auditor del efecto

¹⁴ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

¹⁵ NIA 240, apartado 36.

¹⁶ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15.

de dichas incorrecciones no corregidas en los estados financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre periodos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. *(Apartado suprimido).*

A25. *(Apartado suprimido).*

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A26. Si se han comunicado incorrecciones no corregidas a una o varias personas con responsabilidades de dirección, y esas personas también tienen responsabilidades de gobierno, no es necesario que se comuniquen de nuevo a dichas personas en su función de responsables del gobierno de la entidad. No obstante, el auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el directivo o directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados¹⁷.
- A27. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global de las incorrecciones no corregidas, en lugar de detallar cada incorrección individual no corregida.
- A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA)¹⁸. El auditor puede discutir con los responsables del gobierno de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las incorrecciones, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la incorrección juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 14)

- A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales, el auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre las incorrecciones no corregidas. En algunas circunstancias, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad pueden considerar que algunas incorrecciones no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus manifestaciones escritas expresiones como: “No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas ... y ... constituyan incorrecciones porque [descripción de los motivos]”. Obtener estas manifestaciones, sin embargo, no exime al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

Documentación (Ref: Apartado 15)

- A30. La documentación del auditor sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:
- (a) la consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas;

¹⁷ NIA 260 (Revisada), apartado 13.

¹⁸ NIA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii).

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA
REALIZACIÓN DE AUDITORÍA

- (b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados; y,
- (c) la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).