

EVALUACION DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORIA (NIA-ES 450)

Esta NIA-ES, que figura dentro del bloque o serie segundo 300-499 “*Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados*”, contempla la evaluación de las incorrecciones materiales o inmateriales identificadas en el trabajo de auditoría en la fase de emisión del informe de auditoría de los estados financieros.

La **determinación y la evaluación de la importancia relativa (IR) o materialidad** se regulan en la **NIA 320** “*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*”, que trata la responsabilidad del auditor de la aplicación del concepto de IR en la planificación y ejecución del trabajo de una auditoría. **La NIA 700** trata de la responsabilidad del auditor para concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de una incorrección material, al formarse una opinión sobre los mismos, y tiene en cuenta la evaluación de las incorrecciones no corregidas de acuerdo con la NIA 450. Y, por su parte, **en la NIA-ES 450** se determina el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas: la comunicación a la dirección de las incorrecciones acumuladas y su corrección, la evaluación del efecto material de las incorrecciones no corregidas, la comunicación con los responsables de gobierno del posible efecto en la opinión y las manifestaciones escritas de la dirección.

1.- Introducción

La NIA-ES 450 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.

2.- Objetivo

Los objetivos del auditor en esta NIA-ES son **evaluar**:

- a) El efecto en la auditoría de **las incorrecciones detectadas**; y
- b) En su caso, el efecto de las **incorrecciones no corregidas** en los estados financieros.

3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES los siguientes términos tienen el siguiente significado:

a) **Incorrección**: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto a una partida incluida en los estados financieros y la requerida respecto de dicha partida de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. **Las incorrecciones pueden**

deberse a errores o fraude, e incluyen los ajustes que a juicio del auditor es necesario realizar para que los estados financieros expresen la imagen fiel.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos sus aspectos materiales, se incluyen los ajustes, que a juicio del auditor corrigen las incorrecciones.

b) **Incorrecciones no corregidas**: incorrecciones que el auditor **ha acumulado** durante la realización de la auditoría y que no ha sido corregidas.

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES, son:

4.1 El auditor **acumulará las incorrecciones identificadas**, excepto las claramente insignificantes.

4.2 **Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que avanza la auditoría**, para revisar la estrategia global 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 más, que sumadas podrían ser materiales; o
- b) La suma de las incorrecciones acumuladas se aproxima a la IR.

Si, a petición del auditor, han sido corregidas las incorrecciones detectadas, se aplicarán procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten.

4.3 **El auditor comunicará** al nivel adecuado de la dirección **todas las incorrecciones materiales**. Si se rehúsa corregir algunas o todas, el auditor obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacerlo, y lo tendrá en cuenta al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

4.4 **Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas**, el auditor volverá a valorar la IR, para determinar si sigue siendo adecuada en **el contexto de los resultados definitivos de la entidad**, determinando si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada.

Para determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales de forma individual o agregada, el auditor tendrá en cuenta:

- a) La magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldo contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido;

y

b) El efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre tipos de transacciones, saldo contables o información a revelar, así como en relación con los estados financieros en su conjunto.

4.5 **5 El auditor comunicará a los responsables de gobierno de la entidad** las incorrecciones no corregidas de forma individual, tanto del periodo como de periodos anteriores, y el efecto que tengan en su opinión, solicitando que se corrijan.

4.6 **El auditor solicitará** a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad **manifestaciones escritas** relativas a si consideran que **los efectos de las incorrecciones no corregidas son inateriales**, 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**.

4.7 El auditor **incluirá en la documentación de auditoría:**

- a) El **importe** por debajo del cual las **incorrecciones** se consideran **insignificantes**.
- b) Todas la **incorrecciones acumuladas y si han sido corregidas**; 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.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 *Definición de incorrección (A1)*

- 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 relevar**.
- c) **Una estimación contable incorrecta** por no considerar hechos o por **una interpretación errónea** de ellos; y
- d) **Juicios de la dirección** en relación con estimaciones contables **que el auditor no considera razonables** o la **selección de políticas contables que el auditor considera inadecuadas**.

La NIA-ES 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude.

5.2 **Acumulación de incorrecciones identificadas (A2 y A3)**

El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes, y **no es necesario acumularlas** porque espera que, claramente, no tendrán un efecto material sobre los estados financieros. En este sentido, ha de tenerse en cuenta que **las cuestiones claramente insignificantes** tienen un orden de magnitud más reducido que la IR determinada; se trata de cuestiones que claramente **no tendrán consecuencias** (ni individualmente ni de forma agregada).

Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas y su comunicación a la dirección y a los responsables del órgano de gobierno, puede ser útil distinguir entre:

- **Las incorrecciones de hecho** son incorrecciones sobre las cuales no hay duda.
- **Las incorrecciones de juicio** son diferencias derivadas de los juicios de la dirección sobre estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.
- **Las incorrecciones extrapoladas** son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en el total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA-ES 530 contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

5.3 Consideraciones de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (A4 a A7)

- **Una incorrección puede no ser un hecho aislado.** La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye que el auditor identifique que se producen debido a un fallo del control interno, o porque la entidad haya aplicado hipótesis o métodos de valoración inadecuados.
- **Si la suma de las incorrecciones acumuladas se aproxima a la IR,** puede haber riesgo de que las posibles incorrecciones no detectadas (podrían existir de riesgo de muestreo y del ajeno al muestreo) consideradas conjuntamente puedan superar la IR.

5.4 Comunicación y corrección de las incorrecciones (A7 a A10)

- **La comunicación oportuna de las incorrecciones** al nivel adecuado de la dirección permite a ésta evaluar si las partidas contienen errores, informar al auditor si está en desacuerdo, y adoptar las medidas necesarias.
- En algunas circunstancias **los conflictos entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del auditor pueden ser complejos,** y puede ser procedente recabar asesoramiento jurídico.
- **La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones,** incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquella 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 incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.
- **La obligación por parte del auditor de evaluar** si los estados financieros cumplen los requerimientos del marco de información financiera (NIA-ES 700) incluye la consideración de aspectos cualitativos tales como el posible sesgo en los juicios de la dirección y **sus motivos para no efectuar las correcciones.**

5.5 Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (A11 a A23)

- **Antes de que el auditor evalúe las incorrecciones no corregidas**, la IR se debe determinar con los estados financieros definitivos, si se ha realizado en base a **estimaciones** de los resultados financieros de la entidad.
- Si, como consecuencia de la **nueva valoración de la IR** (según la NIA-ES 320) que el auditor debe llevar a cabo a lo largo de la auditoría, ésta resulta en una cifra menor, se reconsiderará el impacto que pueda tener en la ejecución, naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.
- **Cada incorrección individual se toma en consideración para evaluar su efecto**, en particular si se ha superado el nivel de IR para en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- **Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones** (*ver ejemplo en A14 de la guía de aplicación*).
- **La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos** (por ejemplo, efecto sobre deudas o compromisos contractuales, partidas individuales o subtotales, o 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 supere el nivel de IR utilizado para evaluar otras incorrecciones** (*ver ejemplo en A15 de la guía de aplicación*).
- **El apartado A16 de la guía de aplicación** recoge algunos **ejemplos de las circunstancias** relacionadas con algunas **incorrecciones** que pueden llevar al auditor a considerarlas como **materiales** (individualmente o agregadas), **incluso sin son inferiores a la IR** para los estados financieros en su conjunto como, por ejemplo: aquellas que pueden tener efecto en el cumplimiento de requerimientos normativos, o en el cumplimiento de obligaciones contractuales, o se refieren a la aplicación incorrecta de una política contable de efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que puede ser material en los futuros, o afectan al cálculo de determinados ratios, o encubren un cambio de beneficios, o tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, o la omisión de información que no se requiere que se especifique, pero a juicio del auditor, es importante para los usuarios de los estados financieros, etc...
- **La NIA-ES 240**, explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda, ser resultado de fraude.
- **El efecto acumulativo de incorrecciones inmateriales no corregidas** relacionadas con periodos anteriores pueden tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual.
- **Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad:**
 1. El auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con la dirección o responsables del gobierno es suficiente y todos han sido informados.
 2. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global.

3. La NIA-ES 260 requiere al auditor que comunique a los responsables de gobierno las manifestaciones escritas que solicite sobre sus responsabilidades en relación con la auditoría. Podrá discutir las razones y la implicación de la falta de corrección de las incorrecciones, y sus posibles efectos en los estados financieros futuros.

5.6 Manifestaciones escritas (A24)

El auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas por la dirección o los responsables de gobierno sobre incorrecciones no corregidas; y éstos pueden añadir a sus manifestaciones qué incorrecciones no corregidas no son tales. Estas manifestaciones, sin embargo, no eximen al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

5.7 Documentación (A25)

La documentación sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:

- a) El efecto agregado de dichas incorrecciones;
- b) La evaluación relativa a si el nivel o los niveles de IR para determinadas transacciones, saldos contables o información a relevar, han sido superados; y
- c) La evaluación de su efecto sobre ratios clave o tendencias, y cumplimiento de requerimientos normativos o contractuales.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

La NIA-ES 450 ya **tenía en las NTA anteriores** (NTA sobre IR, NTA sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno, NTA sobre informes y NTA sobre errores e irregularidades) contenidos parecidos a las actuales NIA-ES 450 y NIA-ES 320, si bien estas recogen ciertos requerimientos que no estaban en las NTA.

Novedades de la NIA-450 son **la comunicación a la dirección** de las incorrecciones detectadas y solicitar su corrección, **la confirmación en la carta de manifestaciones** de las incorrecciones no corregidas sin efectos materiales e incorporación del detalle de dichas incorrecciones y **descripción más clara de la documentación que debe incluir el auditor** sobre las incorrecciones (importe de las insignificantes, las corregidas y la conclusión sobre las no corregidas y la base de conclusión).

Asimismo, esta NIA-ES proporciona en su guía de aplicación y otras anotaciones explicativas una relación exhaustiva de circunstancias a tener en cuenta en la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 450

Supone una adaptación a **los nuevos procedimientos de trabajo de auditoría** en los encargos por la aplicación de la NIA-ES 450, si bien no hay diferencias sustanciales con las NTA anteriores.

Los procedimientos de auditoría y documentación que los auditores realizaban en la práctica se venían realizando como se requiere ahora en la nueva norma.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y otras normas internacionales sobre encargos de aseguramiento, que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 230 Documentación de auditoría.
- NIA-ES 240 Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
- NIA-ES 260 Comunicación con los responsables de gobierno de la entidad.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA-ES 530 Muestreo de auditoría.
- NIA-ES 700 Formación de la y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA-ES 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE