

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 15 de octubre de 2013)

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-A3
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	A4-A6
Comunicación y corrección de las incorrecciones	A7-A10
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	A11-A23
Manifestaciones escritas	A24
Documentación	A25

La 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».

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 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 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.

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 el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) **Incorrección:** 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. 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 revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

¹ NIA 700 «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».

- (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-A3)

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 A4).
 - (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 A5).
- 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 A6).

Comunicación y corrección de las incorrecciones

- 8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban³. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A7-A9).
- 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 A10).

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 A11-A12)

³ NIA 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,» apartado 7.

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 con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A13-A17, A19-A20)
 - (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 A18)

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 A21-A23)
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 inmatrimales, 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 A24)

Documentación

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁵: (Ref: Apartado A25)
 - (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).

⁴ Véase la nota a pie de página 3.

⁵ NIA 230, «Documentación de auditoría» apartados 8-11 y apartado A6

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;
- (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y
- (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.

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude⁶.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

A2. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. «Claramente insignificante» no es sinónimo de «no material». Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320; se trata de cuestiones 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 cuestión no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

A3. 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 en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la selección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.
- 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 530⁷ contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

⁶ NIA 240, «Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude» apartados A1-A6.

⁷ NIA 530, «Muestreo de auditoría» apartados 14-15.

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

- A4. 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.
- A5. 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 muestreo⁸.
- A6. 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)

- A7. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a ésta evaluar si las partidas 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.
- A8. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la comunicación de ciertas incorrecciones por parte del auditor a la dirección, o a otros sujetos, dentro de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación llevada a cabo por una autoridad competente de un acto ilegal, o presuntamente ilegal. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del auditor pueden ser complejos. En dichas situaciones, el auditor puede considerar la posibilidad de recabar asesoramiento jurídico.
- A9. 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 inmatrimiales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.
- A10. La NIA 700 obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requeri-

⁸ 8 NIA 530, apartados 5(c) - (d).

mientos 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 dirección⁹, 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)

- A11. 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.
- A12. 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 diferentes¹⁰. 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.
- A13. Cada incorrección individual 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.
- A14. 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 inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas¹¹.
- A15. 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

⁹ NIA 700, apartado 12

¹⁰ NIA 320, apartado 12.

¹¹ 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.

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.

A16. 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
- 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 comunicará en documentos que contienen los estados financieros auditados (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.

rios de los estados financieros. La NIA 720¹² trata de la consideración por parte del auditor de otra información sobre la que el auditor no tiene obligación de emitir un informe, incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

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.

- A17. La NIA 240¹³ 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.
- A18. 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 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

A19. *Apartado suprimido.*

A20. *Apartado suprimido.*

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

- A21. 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 informados¹⁴.
- A22. 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.
- A23. La NIA 260 requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA)¹⁵. 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, tenien-

¹² NIA 720, «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados».

¹³ NIA 240, apartado 35.

¹⁴ NIA 260, apartado 13.

¹⁵ NIA 260, apartado 16(c)(ii).

do 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)

A24. 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)

A25. La documentación del auditor sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:

- (a) la consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas;
- (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).