Guía práctica de fiscalización de los OCEX

GPF-OCEX 1320: Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras

Referencia: ISSAI-ES 200; NIA-ES 320; NIA-ES 450;
Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y
aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 17 de mayo de 2016

I.	Introducción	
	Finalidad	1
	Importancia relativa y riesgo de auditoría	2
	Juicio profesional	3
II.	Definiciones	5
III.	La importancia relativa en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría financiera	6
	Determinación de la importancia relativa para los estados financieros al planificar la auditoría	10
	Importancia relativa para la ejecución del trabajo	15
	Determinación de las incorrecciones claramente insignificantes	16
	Revisión a medida que la auditoría avanza	17
IV.	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	
	Registro y comunicación de las incorrecciones	18
	Consideración de las incorrecciones a medida que la auditoría avanza	21
	Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	22
V.	La importancia relativa en el informe de auditoría financiera	28
VI.	Documentación	31
Anexo	Modelo/ejemplo	

Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta sección del Manual de fiscalización se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.

I. Introducción

Finalidad

1. La NIA-ES 320 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

   La NIA-ES 450 explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en una auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

   La ISSAI-ES 200 recoge diversos requerimientos para los auditores públicos en relación con las dos NIA-ES anteriores.

   Adicionalmente, la NIA-ES 700 (GPF-OCEX 1730) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión, 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 de acuerdo con esa norma debe tener en cuenta la evaluación realizada de conformidad con la presente guía del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

   Esta Guía práctica sintetiza lo dispuesto en las normas técnicas citadas, adaptando sus disposiciones a las características de los auditores de los OCEX.

   También se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la importancia relativa establecidas en el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

En las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad se estará a lo previsto en la *GPF-OCEX 4320: Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad*.

Importancia relativa y riesgo de auditoría

2. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor consisten en **obtener una seguridad razonable** de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable (PGC, PGCP, etc); e informar sobre los estados financieros, de conformidad con los hallazgos del auditor. *(NIA-ES 320; PA1)*

   El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

   El **riesgo de auditoría** es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

   La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

   - identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
   - determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría;
   - evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

   La valoración del riesgo global en una entidad (alto, medio o bajo) no afecta a la cuantificación de la materialidad para los estados financieros, pero sí que influye en la determinación de la naturaleza (pruebas de controles vs procedimientos sustantivos), el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría (tamaño de la muestra por ejemplo).

Juicio profesional

3. Hay que resaltar que las normas técnicas de auditoría establecen como elemento fundamental para fijar la importancia relativa el juicio profesional del auditor. Por ello, si el auditor, haciendo uso de su juicio profesional, no aplica los criterios establecidos en la presente guía deberá justificarlo y documentarlo en la memoria de planificación y/o en los papeles de trabajo de forma expresa, señalando los factores y las razones que hayan incidido en su decisión.

4. Se debe tener en cuenta que hay dos diferencias importantes entre la auditoría del sector privado y el público, una es que en éste las fiscalizaciones se realizan normalmente cuando los ejercicios contables ya están cerrados y las cuentas formuladas o aprobadas, por tanto no cabe que los gestores puedan contabilizar en el ejercicio auditado las incorrecciones detectadas en la fiscalización; la otra diferencia se refiere a la mayor relevancia de los factores cualitativos, en particular los relacionados con el cumplimiento de la legalidad, que se concede en el sector público al considerar la importancia relativa de los hallazgos realizados.

II. Definiciones

5. A los efectos de las Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:

Ajuste

Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados económicos o presupuestarios del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Hallazgo de auditoría

Los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones con respecto a lo que debería ser o esperarse o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con la materia o asunto objeto de fiscalización. Puede

tratarse de deficiencias en los controles internos; desviaciones de las normas contables y presupuestarias; incumplimiento de las disposiciones legales, normativas, contratos o acuerdos de subvención; fraude o abuso. *(ISSAI-ES 200)*.

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.

En una auditoría financiera, 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. *(NIA-ES 200.13(i) y NIA-ES 450.4(a))*

Las incorrecciones pueden ser el resultado de: *(NIA-ES 450: A1)*

- una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;
- una omisión de una cantidad o de una información a revelar;
- una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos;
- 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; y
- fraude.

Incorrecciones de hecho

Son incorrecciones sobre las cuales no existe duda. *(NIA-ES 450; PA3)*

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. *(NIA-ES 450; PA3)*

Incorrecciones extrapoladas

Son la mejor estimación efectuada por el 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-ES 530 contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados. *(NIA-ES 450; PA3)*

Incorrección en la descripción de un hecho

Otra información no relacionada con cuestiones que aparecen en los estados financieros auditados, que esté incorrectamente expresada o presentada. Las incorrecciones materiales en la descripción de un hecho pueden menoscabar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados. *(NIA-ES 720.5(c))*

Incorrección tolerable

Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. *(NIA-ES 530.5(i))*

En el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, la expresión “incorrección tolerable” cuando se aplican técnicas de muestreo como procedimientos de auditoría se conoce también como “error tolerable”.

Incorrecciones claramente insignificantes

El importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. *(NIA-ES 450; PA2)*

Incorrecciones no corregidas

Incorrecciones que el auditor ha detectado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas. *(NIA-ES 450.4(b))*

Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo

La cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Reclasificación

Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.

III. La importancia relativa en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría financiera[1]

6. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría, *y* al evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en los estados financieros, incluyendo omisiones, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. *(ISSAI-ES 200; P51 y P55) (NIA-ES 320; P5)*

7. Una incorrección se considera material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, si cabría razonablemente prever que influyera en las decisiones tomadas por los usuarios sobre la base de la información contenida en los estados financieros. *(ISSAI-ES 200; P52)*

   Esta definición comporta un alto componente de subjetividad por lo que es necesario la aplicación del juicio profesional en las fiscalizaciones junto con la presente guía práctica.

8. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor. *(ISSAI-ES 200; P52)*

[1] La importancia relativa o materialidad es un factor clave que se considera a lo largo de la auditoría y en particular, aunque no de forma exclusiva, en las siguientes áreas: *(Guía de actuación sobre importancia relativa, nº 38 del ICJCE.)*

- Es relevante para la evaluación de si una cuenta o información a revelar es significativa o no.
- Se considera durante los procedimientos analíticos de planificación y final, cuando se evalúan las áreas que exigen más explicación.
- Es posible que influya en la evaluación del diseño de los controles (por ejemplo, la precisión con la que operan los controles).
- Influye en la evaluación del riesgo de incorrección material.
- Se utiliza para planificar los procedimientos de auditoría, ya que están diseñados para identificar posibles incorrecciones basándose en la materialidad o importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Se considera la importancia relativa cuando se determinan el nivel de precisión y la diferencia aceptable adecuados en un procedimiento analítico sustantivo.
- Puede influir en el número y la cantidad de partidas seleccionadas en un procedimiento sustantivo cuando se seleccionan partidas específicas (aunque éste es sólo uno de los diversos factores considerados).
- Se utiliza para determinar el tamaño de las muestras.
- Se emplea para determinar los epígrafes de los estados financieros que son materiales y, por tanto, si son necesarios procedimientos sustantivos adicionales sobre cuentas no significativas que forman parte de los mismos.
- Se utiliza para determinar la magnitud de las (posibles) incorrecciones que es necesario investigar, analizar con la dirección, documentar y, en el caso de incorrecciones no corregidas, presentar a los responsables del gobierno de la entidad.

La importancia relativa cualitativa se referirá, por ejemplo, a cuestiones relacionadas con la legalidad o el control interno, lo que permitirá que, debido a su importancia, determinadas deficiencias e irregularidades, independientemente de cual sea su importe, queden reflejadas en el informe. (MPFR TCu apartado 2.3)

9. La opinión del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar incorrecciones que no sean globalmente significativas.

   No obstante, deberá identificar y documentar incorrecciones cuantitativamente no significativas, pues es posible que en su conjunto sean materiales o alcancen la naturaleza de significativas. Las incorrecciones claramente insignificantes no se tendrán en consideración. *(ISSAI-ES 200; P55)*

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto al planificar la auditoría

10. Al determinar la estrategia global de auditoría, el auditor debe evaluar, en primer lugar, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

    No obstante, aunque la materialidad se refiere a los estados financieros en su conjunto, si para uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, se pudiera esperar razonablemente que las incorrecciones de importe menor al nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influyeran en las decisiones que toman los usuarios basándose en los estados financieros, el auditor también determinará el nivel o los niveles de importancia relativa que se deben aplicar para dicho tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar. *(ISSAI-ES 200; P53) (NIA-ES 320; P10)*

    A efectos prácticos puede ser conveniente desglosar o dividir, de forma aproximadamente proporcional, el importe de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, entre las principales áreas de cada estado financiero, para tener un elemento de juicio adicional a la hora de evaluar las incorrecciones detectadas en cada área.

11. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia o magnitud base elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. *(NIA-ES 320; PA3)*

    En el sector público, para calcular la importancia relativa a nivel global podrán tenerse en consideración las siguientes magnitudes: *(MPFR TCu apartado 2.3)*

    - En las entidades del sector público administrativo, el importe total de las obligaciones reconocidas netas del ejercicio, la cifra del activo total del balance, o el importe total de gastos de la cuenta de resultados.
    - En las empresas públicas (EP), el importe total de los gastos de explotación o del activo del balance.
    - En las fundaciones públicas (FP), el importe total de los gastos del ejercicio derivados de la actividad propia o bien el importe total del activo del balance.

    A nivel de área, pueden tomarse como referencia el importe de las obligaciones reconocidas o derechos reconocidos en un capítulo presupuestario, así como el de las partidas del balance o cuenta de resultados que la integran.

12. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia o magnitud base elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas o al resultado presupuestario será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales o al presupuesto de ingresos/gastos. *(NIA-ES 320; PA7)*

    Aunque su elección depende de los criterios aplicados en cada fiscalización, el porcentaje a aplicar sobre la base de cálculo estará situado, en general, entre el 0,5% y el 5%. *(MPFR TCu apartado 2.3)*

13. La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individual o conjuntamente, siempre se considerarán inmateriales. Determinadas circunstancias pueden hacer que el auditor considere materiales algunas incorrecciones inferiores a la importancia relativa.

    Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para determinar incorrecciones que puedan ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros el auditor tendrá en

cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas, sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se hayan producido. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error (p. ej. si son consecuencia de fraude o corrupción). *(ISSAI-ES 200; P56)*

14. Resumiendo, los parámetros orientativos pueden ser:

Situación	Magnitud/Importe Base	Porcentaje
Ajustes que afectan al resultado presupuestario del ejercicio, al resultado económico, al patrimonio neto, o al remanente de tesorería.	Obligaciones reconocidas netas o derechos reconocidos netos. Gastos de explotación (EP) Gastos de la actividad propia (FP)	0,5% - 3%
Ajustes/reclasificaciones que afectan a las masas del balance	*El más representativo de:* Activos corrientes / no corrientes Pasivos corrientes / no corrientes	3% - 5%
Reclasificación entre partidas de ingresos o gastos presupuestarios o económicos Reclasificaciones entre partidas del balance	*El más representativo de:* Total del activo, o Obligaciones reconocidas netas Gastos de explotación (EP) Gastos de la actividad propia (FP)	5%-10%
Cambios en principios contables, partidas extraordinarias, información en la memoria o incorrecciones cualitativas similares	*El más representativo de:* Total del activo, o Obligaciones reconocidas netas Gastos de explotación (EP) Gastos de la actividad propia (FP)	3%-5%

Los porcentajes anteriores son orientativos y atendiendo al volumen y peculiaridades de la entidad fiscalizada, el auditor, aplicando su juicio profesional, determinará los niveles de importancia relativa. Normalmente, cuanto mayor sea la entidad fiscalizada, más próximo al límite inferior deberá estar el porcentaje a aplicar.

La aplicación de las bases y magnitudes anteriores no requerirá ninguna justificación adicional en los papeles de trabajo.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo

15. El auditor también debe determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. *(NIA-ES 320; P11)*

Planificar la auditoría exclusivamente para detectar incorrecciones individualmente materiales, pasa por alto el hecho de que la suma de incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan globalmente incorrecciones materiales.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual. *(ISSAI-ES 200; P54)*

Si bien la NIA-ES 320 no incluye ninguna especificación sobre cómo calcularla, la Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE considera adecuado que la importancia relativa para la ejecución del trabajo no exceda, normalmente, del 85% de la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto o, en su caso, sobre la materialidad establecida para un determinado tipo de transacción, saldo contable o información a revelar[2].

[2] Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad, nº 38 del ICJCE.

Determinación de las incorrecciones claramente insignificantes

16. "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-ES 320 o la presente Guía; 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. *(NIA-ES 450; PA2)*

    Se considera que una cuestión no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

    La NIA-ES 320 no establece cómo calcular dicho importe. La Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE[3] considera recomendable que normalmente oscile entre el 5% y el 10% de la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto.

    En las fiscalizaciones de los OCEX, a efectos puramente orientativos, podrán considerarse claramente insignificantes las incorrecciones de importe inferior al 5% de la importancia relativa para la ejecución del trabajo[4]:

    Importancia relativa para los ajustes (ver apartado 14) x 85% (ver apartado 15) x 5%

    Por debajo de esta cifra, en general, no se señalarán en las conclusiones de cada área ninguna incorrección, señalándose como claramente insignificantes en el papel de trabajo correspondiente.

    Todo ello sujeto al criterio del auditor y teniendo en consideración los aspectos cualitativos y circunstancias de la auditoría, que podrán aconsejar incrementar o reducir dicha magnitud.

Revisión a medida que la auditoría avanza

17. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente[5]. *(NIA-ES 320; P12)*

    Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente 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), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados. *(NIA-ES 320; P13)*

IV. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

Registro y comunicación de las incorrecciones

18. El auditor debe mantener un registro completo de las incorrecciones identificadas durante la auditoría, comunicando a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda y de manera oportuna, todas las incorrecciones registradas en el curso de la misma. *(ISSAI-ES 200; P130)*

    Las incorrecciones detectadas claramente insignificantes no es necesario acumularlas, ya que no se espera que tenga un efecto material sobre los estados financieros, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada. *(NIA-ES 450; P5)*

    Normalmente las incorrecciones que son claramente insignificantes no necesitan comunicarse, salvo que el auditor deba por mandato informar de todas ellas.

---

[3] Véase la Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad, nº 38 del ICJCE.

[4] Es una opción más prudente.

[5] Debe tenerse en cuenta que el cálculo inicial, al planificar, de los niveles de importancia relativa puede estar hecho sobre estados provisionales o de un periodo anterior al auditado. Si al disponer de los EEFF definitivos, estos hubieran variado significativamente sobre los utilizados en los cálculos y, por tanto, la importancia relativa resultara muy diferente, se deberán reconsiderar los cálculos y sus efectos en las decisiones del auditor.

La comunicación y discusión con la dirección, y en su caso con los responsables del gobierno de la entidad, de las incorrecciones materiales identificadas en el curso de la auditoría se puede realizar a lo largo de la misma, y en todo caso cuando se haya elaborado un borrador preliminar que será discutido por el auditor y la dirección en una reunión con carácter previo al envío formal a alegaciones. Se documentará en los papeles de trabajo la fecha de la reunión, los asistentes y los principales aspectos tratados.

19. Las incorrecciones no corregidas deberán evaluarse para conocer su materialidad, **individualmente o en su conjunto**, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada en el informe de auditoría. *(ISSAI-ES 200; P131)*

    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. *(NIA-ES 450; PA3)*

20. El auditor deberá instar a la dirección a que corrija, si ello es factible, las incorrecciones, y si la dirección se niega a corregir algunas o todas, el auditor deberá averiguar las razones justificativas. *(ISSAI-ES 200; P132)*

Consideración de las incorrecciones a medida que la auditoría avanza

21. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando: *(NIA-ES 450; P6)*

    (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 auditoria, podrían ser materiales.

        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. *(NIA-ES 450; PA4)*

    (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 los párrafos 10 a 14.

        En estos casos 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. *(NIA-ES 450; PA5)*

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

22. El auditor necesita determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o en su conjunto. A tal efecto, el auditor deberá considerar: *(ISSAI-ES 200; P133) (NIA-ES 450; P11)*

    - 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.

      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. *(NIA-ES 450; PA13)*

    - El **efecto** de las incorrecciones sobre el cumplimiento de la normativa. *(NIA 450; PA20)*

    - 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.

23. La determinación de la importancia relativa se basa a menudo en estimaciones en base a estados financieros provisionales. En consecuencia, antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa calculada inicialmente teniendo en cuenta los datos financieros y presupuestarios definitivos. *(NIA-ES 450; PA11)*

24. 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 resultados 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 detectadas. *(NIA-ES 450; PA14)*

25. 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. *(NIA-ES 450; PA15)*

    En sentido contrario, pueden haberse detectado incorrecciones por clasificaciones erróneas en el balance que no son materiales para los EEFF en su conjunto, pero por ejemplo afectan de forma relevante al cómputo del fondo de maniobra o al del endeudamiento. En esos casos el auditor aplicará su juicio profesional y considerará tomar para esos casos niveles de importancia relativa más reducidos.

26. 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. *(NIA-ES 450; PA16)*

    Las circunstancias (factores cualitativos) que pueden tener un efecto en dicha evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:

    - afecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias;
    - 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 incentivos;
    - es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos o déficit/superávit 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 de los estados financieros.

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.

27. La GPF-OCEX-1240 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. *(NIA-ES 450; PA17)*

V. La importancia relativa en el informe de auditoría financiera

28. Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto **están libres de incorrecciones materiales**, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión, de acuerdo con el apartado 137 de la ISSAI-ES 200 debe tener en cuenta, entre otras cuestiones:

- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
- **Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;**
- La evaluación del auditor al determinar el contenido de la opinión respecto a:
  - si los estados financieros han sido preparados **en todos los aspectos materiales** de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, ….

29. Debe distinguirse entre: *(MPFR TCu apartado 2.3)*

- Incorrecciones materiales: cuando su importe iguala o supera el nivel de importancia relativa.

  Darían lugar a salvedades en el informe.

- Incorrecciones no materiales con efecto acumulativo: aquellas cuyo importe individual no iguala o supera el nivel de importancia relativa fijado, pero sí lo alcanza el importe conjunto de todas las de la misma naturaleza.

  Darían lugar a salvedades en el informe.

- Incorrecciones no materiales sin efecto acumulativo: aquellas en las que, aunque sus importes se acumulen a otras de su misma naturaleza, no alcanzan el nivel de importancia relativa.

  No darían lugar a salvedades en el informe. Se podrá considerar su inclusión en los anexos al informe de auditoría.

No obstante, teniendo en cuenta la relevancia que el cumplimiento de la legalidad adquiere en el ejercicio de la función fiscalizadora de los OCEX, en las fiscalizaciones de regularidad los aspectos cuantitativos se completarán siempre con la aplicación de un criterio cualitativo.

30. La GPF-OCEX 1730 trata en profundidad el efecto de las incorrecciones no corregidas sobre la emisión de los informes de auditoría financiera.

VI Documentación *(NIA-ES 320; P14 y NIA-ES 450; P15 y PA25)*

31. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:

(a) Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

(b) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

(c) Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

(d) Cualquier revisión de las cifras establecidas en los apartados anteriores a medida que la auditoría avanza.

(e) El importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes.

Las consideraciones anteriores se incluirán en la memoria de planificación de la auditoría.

(f) Todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas.

(g) La conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión.

También se puede tener en cuenta:

(h) La consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas.

(i) 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.

(j) La evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de normas y contratos (por ejemplo, compromisos de deuda).

Anexo: Modelo/ ejemplo para el cálculo de la importancia relativa

Entidades locales	Empresas públicas
Hoja de cálculo de Microsoft Excel 97-2	Hoja de cálculo de Microsoft Excel 97-2